

## **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**

Menurut Pasal 1 Ayat 1 Peraturan Presiden RI No. 148 Tahun 2015 dalam Suryanto (2020:84) definisi 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 Pemerintahan yang Baik**

Menurut 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”.

### 2.1.1.3 Pengertian Audit

Definisi audit menurut Hery (2017:10) adalah:

“Pengauditan (*auditing*) didefinisikan sebagai suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi (secara obyektif) bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi, dalam rangka menentukan tingkat kepatuhan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.”

Menurut Alvin *et al*, (2014:2) yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo

definisi audit adalah:

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

Sedangkan menurut Priyadi (2020:4) definisi audit adalah sebagai berikut:

“Audit merupakan pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.”

Dari definisi di atas dapat diinterpretasikan bahwa audit adalah suatu proses pemeriksaan, evaluasi mengenai bukti tentang informasi yang dilakukan secara sistematis dan dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Auditor harus patuh dan selalu mengkomunikasikan hasil pemeriksaan, dan dalam

aktivitas tersebut auditor harus melaksanakannya sesuai dengan kriteria yang sudah ditetapkan.

#### 2.1.1.4 Jenis-jenis Audit

Menurut Agoes (2017:14-16), ditinjau dari jenis pemeriksaan maka jenis-jenis audit dapat dibedakan atas:

1. Audit Operasional (*Management Audit*), yaitu suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditetapkan oleh manajemen dengan maksud untuk mengetahui apakah kegiatan operasi telah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.
2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*), yaitu suatu pemeriksaan terhadap yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan telah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak ekstern perusahaan.
3. Pemeriksaan Internal (*Intern Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan yang mencakup laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan yang bersangkutan serta ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Audit Komputer (*Computer Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap perusahaan yang melakukan proses data akuntansi dengan menggunakan *System Electronic Data Processing (EDP)*.

Terdapat tiga jenis audit menurut Alvin *et al*, yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2017:36-37) yaitu sebagai berikut:

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 saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang. Mengevaluasi secara objektif apakah efisiensi dan efektivitas operasi sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan jauh lebih sulit dari pada audit ketaatan dan audit keuangan. Selain itu, penetapan kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional juga bersifat sangat subjektif.
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pengguna luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan. Oleh karena itu, sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi itu.

3. **Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)** Audit atas laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah seluruh laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau saji lainnya.

#### **2.1.1.5 Jenis-jenis Auditor**

Menurut Hery (2017:2-5) auditor memiliki beberapa jenis yaitu sebagai berikut:

1. **Auditor Pemerintah**  
Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selain itu juga oleh Badan Pengawasan keuangan dan pembangunan (BPKP) yang merupakan auditor internal atau satuan pengawasan intern pada BUMN/BUMD.
2. **Auditor Forensik**  
Auditor forensik secara khusus dilatih untuk mendeteksi, menyelidiki dan mencegah kecurangan dan kejahatan kerah putih. Beberapa contoh auditor forensik dilibatkan dalam kasus merekonstruksi catatan akuntansi yang rusak sehubungan dengan klaim asuransi, menyelidiki aktivitas pencucian uang, dan menginvestigasi suatu tindak penggelapan uang.
3. **Auditor Internal**  
Auditor internal adalah suatu auditor yang bekerja pada suatu manajemen perusahaan sehingga berstatus karyawan dari perusahaan tersebut. Auditor internal merupakan bagian yang integral (tidak dapat dipisahkan) dari struktur organisasi perusahaan, di mana perannya adalah memberikan pengawasan serta penilaian secara terus menerus.
4. **Auditor Eksternal**

Auditor eksternal sering disebut sebagai auditor independen atau akuntan publik bersertifikat (*Certified Public Accountant*). Seorang auditor eksternal dapat bekerja sebagai pemilik dari sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) atau sebagai anggotanya. Beberapa auditor disebut “eksternal” atau “independen” karena mereka memang bukan merupakan karyawan dari entitas yang diaudit.

### 2.1.1.6 Pengertian Auditor Sektor Publik

Definisi audit sektor publik menurut Bastian (2018:357) adalah sebagai berikut:

“Audit Sektor Publik merupakan suatu mekanisme yang dapat menggerakkan makna akuntabilitas dalam pengelolaan sektor pemerintahan, Badan Usaha Milik Negara (BUMN) atau instansi pengelolaan aset negara, serta organisasi sektor publik lainnya seperti Yayasan, LSM, dan Partai Politik.”

### 2.1.1.7 Jenis-jenis Audit Sektor Publik

Menurut Mahmudi (2016:337-340) terdapat beberapa jenis audit pada organisasi sektor publik yaitu 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 tindak ekonomi, kemudian membandingkan kesesuaian asersi manajemen dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Audit keuangan pada organisasi sektor publik berupa pemeriksaan terhadap laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah termasuk BUMN, BUMD, dan yayasan milik pemerintah.
2. Audit kinerja  
Istilah lain dari audit kinerja adalah *value of money*, audit 3E (ekonomisasi, efektivitas dan efisiensi) 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/kegiatan. Pemeriksaan audit kinerja pada sektor publik adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara. Audit kinerja dilakukan oleh BPK sebagai eksternal auditor maupun oleh Aparat Pemeriksa Internal pemerintah (APIP).
3. Audit dengan tujuan tertentu

Audit dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Audit dengan tujuan tertentu dilakukan oleh BPK, KPK, BPKP, atau internal auditor lainnya serta satuan tugas yang dibentuk khusus untuk melakukan audit dengan tujuan tertentu.

4. Audit forensik

Audit forensik diperlukan untuk memberikan kesaksian ahli dalam persidangan di pengadilan serta menghitung kerugian keuangan negara akibat tindak pidana korupsi. Audit forensik di Indonesia khususnya di sektor publik dapat dilakukan oleh KPK, BPK, BPKP, dan PPATK.

### 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 Auditor (IIA)* dalam William (2014:36) adalah:

*“Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate as a service to the organization accomplish its objectives by bringing a systematic disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance process.”*

Menurut 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”.

Menurut William *et al*, (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”.

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 dari audit internal menurut Tugiman (2019:99) adalah sebagai berikut:

“Tujuan pelaksanaan audit internal adalah membantu para anggota organisasi agar mereka dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Untuk itu auditor internal akan memberikan berbagai analisis, penilaian, rekomendasi, petunjuk dan informasi sehubungan dengan kegiatan yang sedang diperiksa.”

Sedangkan menurut Hery (2017:281-282) bahwa tujuan utama pemeriksaan internal adalah sebagai berikut:

1. Untuk meninjau keandalan (reliabilitas dan intergritas) informasi
2. Untuk memastikan kesesuaian dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan peraturan perundang-undangan
3. Untuk meninjau perlindungan terhadap aset
4. Untuk meyakinkan penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien

5. Untuk menilai pekerjaan, operasi, atau program, apakah hasilnya sudah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang ingin dicapai.

Dari pernyataan di atas, dapat diinterpretasikan bahwa tujuan dari audit internal adalah membantu setiap organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya dalam mengelola risiko dan membantu organisasi mencapai tujuannya.

#### **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 Dito Aditia Darma Nasution *et al*, (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 catatancatatan 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.

Menurut *The Institute of Internal Auditor* dalam Sukarman *et al* (2020:178-180) bahwa aturan perilaku atau kode etik seorang auditor adalah sebagai berikut:

#### 1. Integritas

Integritas auditor internal membentuk keyakinan dan oleh karenanya menjadi dasar kepercayaan terhadap pertimbangan 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.
- d. Auditor internal harus menghormati dan mendukung organisasi yang sah dan etis.

#### 2. Objektivitas

Auditor internal menunjukkan objektivitas profesional pada level tertinggi dalam memperoleh, mengevaluasi 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 tidak diungkapkan dapat mendistorsi laporan atas kegiatan yang direview.
3. Kerahasiaan
- Auditor internal menghormati nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkap informasi tersebut tanpa kewenangan yang sah, kecuali diharuskan oleh hukum atau profesi. Maka untuk menjaga kerahasiaan seorang auditor internal haruslah sebagai berikut:
- 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 memberi jasa audit internal sesuai dengan standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal (standar).
  - 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 (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 Tahap Pelaksanaan Audit Internal**

Tugiman (2019:53-78) mengemukakan tahap-tahap dalam melaksanakan audit internal adalah sebagai berikut:

1. Tahap perencanaan audit  
Perencanaan audit internal harus didokumentasikan dan meliputi hal-hal berikut ini:
  - a. Penetapan tujuan pemeriksaan dan lingkup pekerjaan.
  - b. Memperoleh informasi dasar (*background information*) tentang kegiatan yang akan diperiksa.
  - c. Penentuan berbagai tenaga yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan.
  - d. Pemberitahuan kepada para pihak yang dipandang perlu.
  - e. Melaksanakan survei secara tepat untuk lebih mengenali kegiatan yang diperlukan, risiko-risiko, dan pengawasan-pengawasan untuk mengidentifikasi area yang ditekankan dalam pemeriksaan.
  - f. Penulisan program pemeriksaan.
  - g. Menentukan bagaimana, kapan, dan kepada siapa hasil pemeriksaan akan disampaikan.
  - h. Memperoleh persetujuan bagi rencana kerja pemeriksaan.
2. Tahap pengujian dan pengevaluasian informasi  
Pemeriksa internal haruslah mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil pemeriksaan. Proses pengujian dan mengevaluasi informasi adalah sebagai berikut:
  - a. Berbagai informasi tentang seluruh hal yang berhubungan dengan tujuan pemeriksa dan lingkup kerja haruslah dikumpulkan.

- b. Informasi haruslah mencukupi, kompeten, relevan, dan berguna untuk membuat dasar yang logis bagi temuan pemeriksaan dan rekomendasi.
  - c. Prosedur pemeriksaan, termasuk teknik pengujian dan penarikan
  - d. Proses pengumpulan, analisis, penafsiran, dan pembuktian kebenaran yang harus diawasi untuk memberikan kepastian sikap yang objektif.
  - e. Kertas kerja pemeriksaan adalah dokumen pemeriksaan yang harus dibuat oleh pemeriksaan dan direview oleh manajemen bagian audit internal.
3. Tahap penyampaian hasil audit  
Pemeriksaan internal harus melaporkan hasil pemeriksaan yang dilakukannya.
- a. Laporan tertulis yang ditandatangani haruslah dikeluarkan setelah pengujian terhadap pemeriksaan (*audit examination*) selesai dilakukan.
  - b. Pemeriksa internal harus terlebih dahulu mendiskusikan berbagai kesimpulan dan rekomendasi dengan tingkat manajemen yang tepat sebelum mengeluarkan laporan akhir.
  - c. Suatu laporan haruslah objektif, jelas, singkat, konstruktif dan tepat waktu.
  - d. Laporan haruslah mengemukakan tentang maksud, lingkup, dan hasil pelaksanaan pemeriksaan.
  - e. Laporan-laporan dapat mencantumkan berbagai rekomendasi berbagai perkembangan yang mungkin dicapai.
  - f. Pandangan dari pihak yang diperiksa tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi dapat pula dicantumkan dalam laporan pemeriksaan.
  - g. Pimpinan audit internal atau staf yang ditunjuk harus mereview dan menyetujui laporan pemeriksaan akhir.
4. Tahap tindak lanjut hasil pemeriksaan  
Pemeriksaan internal harus memastikan apakah suatu tindakan korektif telah dilakukan dan memberikan berbagai hasil yang diharapkan ataukah manajemen senior atau dewan telah menerima risiko akibat tidak dilakukannya tindak korektif atas temuan yang dilaporkan.

#### **2.1.1.14 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 (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.

## **2.1.2 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 Wursanto (2016:31) deifinisi komunikasi sebagai berikut:

“Komunikasi adalah proses kegiatan pengoperan/penyampaian warta/berita/informasi yang mengandung arti dari satu pihak (seseorang atau tempat) kepada pihak (seseorang atau tempat) lain dalam usaha mendapatkan saling pengertian”.

Menurut Ratu (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

Komunikasi hasil audit merupakan bagian tidak terpisahkan dari seluruh proses dan tahapan penugasan audit. Selama pelaksanaan penugasan, auditor secara teratur berkomunikasi dengan manajemen dan personil *auditee*. 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 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”.

Menurut Faiz *et al* (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”.

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

### **2.1.2.3 Manfaat Komunikasi Hasil Audit**

Dengan menerapkan keterampilan berkomunikasi, pelaksanaan audit akan berjalan secara efektif dan efisien, (efektif dalam arti, audit dapat mencapai hasil-hasil yang diinginkan; efisien karena proses audit dapat dilaksanakan dengan lancar sehingga sumber daya audit benar-benar digunakan untuk mencapai tujuan audit), dalam hal:

1. Memeroleh data dan informasi yang diperlukan dalam pengujian audit  
Audit dapat dipandang sebagai proses pengumpulan dan pengujian informasi untuk menghasilkan simpulan dan rekomendasi. Pemilik data dan informasi adalah auditan, jika perolehan data dan informasi tidak memadai, maka audit tidak akan mencapai hasil yang memuaskan.
2. Mengendalikan dan mengoordinasikan kegiatan-kegiatan tim audit  
Audit dilaksanakan oleh tim yang terdiri dari individu-individu. Audit juga menjalankan aktivitas-aktivitas yang saling terkait. Komunikasi yang baik dalam tim akan membuat interaksi individu dan rangkaian aktivitas dalam audit dapat berjalan dengan baik. Masalah-masalah dapat diselesaikan bersama sehingga hambatan dalam proses audit dapat diminimalkan.
3. Meningkatkan mutu audit  
Jika aktivitas-aktivitas dasar dalam audit, seperti pengumpulan informasi, pengujian, dan penyampaian hasil audit dapat berjalan dengan lancar, maka konsentrasi tim audit dapat diarahkan pada usaha

peningkatan mutu audit. Misalnya, jika perolehan informasi menjadi mudah dan cepat, maka tim audit dapat berkonsentrasi untuk memilih proses analisis yang lebih tepat.

#### 4. Memerbaiki citra auditor internal

Selama ini, auditor telah dicitrakan secara keliru, sebagai sosok yang tidak ramah, sibuk sendiri, bahkan sering dianggap sewenang-wenang. Citra-citra tersebut menyulitkan auditor dalam menjalin kerjasama dengan auditan. Auditan yang mempunyai citra yang keliru tentang auditor akan cenderung untuk tertutup, tidak mau bekerjasama, menghindar, bahkan dapat mendorong mereka untuk menghambat pekerjaan auditor. Dengan keterampilan komunikasi antar pribadi, citra ini dapat dikurangi, kemudian dibangun citra auditor yang lebih terbuka, siap bekerja sama, dan memosisikan auditan sebagai mitra dalam pelaksanaan auditnya.

#### **2.1.2.4 Kegunaan Komunikasi Hasil Audit**

Pada proses penyelesaian tahapan audit, auditor harus menyusun simpulan dan rekomendasi hasil audit serta mengomunikasikan hasil audit tersebut kepada manajemen *auditee*. Secara umum komunikasi hasil audit tersebut mencakup dua bentuk komunikasi, yaitu komunikasi lisan dan tulisan. Komunikasi lisan harus dilakukan sebelum komunikasi tulisan dalam bentuk Laporan Hasil Audit (LHA) yang resmi diterbitkan.



SAIPI (2014) menyebutkan, berkaitan dengan komunikasi hasil audit, bahwa auditor harus mengomunikasikan hasil penugasan audit internal. Komunikasi hasil audit berguna untuk:

1. Mengomunikasikan hasil penugasan audit intern kepada auditi dan pihak lain yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan
2. Menghindari kesalahpahaman atas hasil penugasan audit intern
3. Menjadi bahan untuk melakukan tindakan perbaikan bagi auditi dan instansi terkait
4. Memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

#### **2.1.2.5 Bentuk Teknik Komunikasi Audit**

##### **1. Wawancara**

Wawancara biasanya digunakan auditor untuk memperoleh data ataupun fakta yang dibutuhkan selama proses audit. Cara ini merupakan alat yang cukup baik untuk memperoleh informasi, pendapat, keyakinan ataupun tanggapan seseorang mengenai sesuatu hal. Karena pada proses wawancara auditor dapat melihat langsung aksi, reaksi seseorang dalam bentuk gerak gerik dan ekspresi wajah saat wawancara berlangsung.

##### **2. Kuesioner**

Kuesioner memungkinkan individu untuk menuliskan apa yang mereka rasa tidak pantas untuk diungkapkan secara lisan. Bahkan kuesioner dapat

dianalisis secara akurat dan dapat memberikan data kuantitatif yang solid untuk mendukung temuan kualitatif.

### 3. Konfirmasi

Proses ini dilakukan saat auditor ingin meminta penegasan terkait kebenaran suatu data atau informasi yang didapatkan.

### 4. Presentasi

Merupakan komunikasi yang dilaksanakan secara tatap muka yang berisi penyampaian ide atau gagasan kepada sekelompok orang. Dalam proses ini bukan hanya pesan verbal yang dapat ditangkap, pesan non verbal juga penting untuk diperhatikan.

### 5. Rapat

Bentuk komunikasi ini merupakan yang paling lazim ditemui dalam dunia kerja. Rapat bisa dilakukan secara internal maupun dengan pihak auditan.

### 6. Rapat Kecil (*Briefing*)

Biasanya bentuk komunikasi ini dilakukan hanya untuk memperjelas gagasan dan mengantisipasi hambatan, bukan untuk membahas pokok gagasan. Dalam audit, rapat kecil biasanya dilaksanakan intern sebelum memulai penugasan audit.

### 7. Laporan Hasil Audit

Merupakan bentuk komunikasi dimana auditor akan menyampaikan hasil audit kepada pihak-pihak yang berkepentingan dalam bentuk laporan (secara tertulis).

### **2.1.2.6 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 *et al* (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.

### **2.1.2.7 Kualitas Komunikasi Hasil Audit**

Menurut *Standar International Praktik Profesional Auditor Internal* dalam Faiz *et al* (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.

### 2.1.3 Profesionalisme Auditor Internal

#### 2.1.3.1 Pengertian Profesionalisme

Profesionalisme auditor merupakan standar perilaku yang diterapkan untuk melakukan kinerja yang lebih baik. Sifat profesionalisme seorang auditor merupakan salah satu kunci sukses dalam menjalankan perusahaan dan akan meningkatkan mental diri dalam melaksanakan audit.

Profesionalisme auditor internal menurut *The Internal Auditor* (2017:21) yaitu sebagai berikut:

*“professionalisme is vocation or occupation requiring advanced training and usually involving mental rather than manual work. Extensive training must be undertaken to be able to practice in the profession. A significant amount of the training consist of intellectual compenent. The profession provides a valuable service to the community”.*

Dalam definisi *The Institute Of Internal Auditor* menjelaskan profesionalisme auditor adalah sebuah panggilan atau pekerjaan yang membutuhkan pelatihan lanjutan dan biasanya melibatkan pekerjaan mental. Pelatihan ekstensif harus dilakukan untuk dapat berlatih dalam profesi sejumlah besar pelatihan terdiri atas komponen intelektual. Profesi ini memberikan layanan yang berharga bagi masyarakat.

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2017:46) profesionalisme yaitu:

*“Profesionalisme adalah kemampuan, keahlian dan komitmen profesi dalam menjalankan tugas disertai prinsip kehati-hatian (due care), ketelitian dan kecermatan serta berpedoman kepada standar dan ketentuan peraturan perundang-undangan”.*

Berdasarkan uraian diatas, dapat dikatakan bahwa profesionalisme merupakan pekerjaan yang harus dilakukan dengan keahlian, kemampuan dalam menjalankan tugasnya dan juga harus berhati-hati agar tidak terjadi kesalahan dalam melakukan pekerjaannya. Dan juga harus berpedoman pada standar yang ada dan juga undang-undang yang ada.

Menurut Tugiman (2019:27) definisi profesionalisme auditor internal, yaitu:

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

Berdasarkan uraian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa profesionalisme auditor internal merupakan sikap seorang auditor internal yang melakukan pekerjaannya secara profesional dan mampu mengerjakan tugasnya dengan efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja organisasi atau perusahaan.

### **2.1.3.2 Standar Profesionalisme Auditor Internal**

Agar terciptanya kinerja auditor internal yang efektif, maka dibutuhkan auditor internal yang profesional, untuk mencapai hal tersebut maka diperlukan adanya kriteria atau standar. Menurut *The Institute of Internal Auditors* (2017:4) standar merupakan hal yang esensial dalam pemenuhan tanggung jawab audit internal dan aktivitas audit internal.

*The Institute of Internal Auditors* (2017:25) menyebutkan bahwa tujuan standar profesional auditor internal adalah :

1. *Guide adherence with the mandatory elements of the International Professional Practices Framework.*  
Memberikan panduan untuk pemenuhan unsur-unsur yang diwajibkan dalam kerangka praktik profesional internasional
2. *Provide a framework for performing and promoting a broad range of value-added internal auditing services.*  
Memberikan kerangka kerja dalam melaksanakan dan meningkatkan berbagai bentuk layanan audit internal yang bernilai tambah.
3. *Establish the basis for the evaluation of internal audit performance.*  
Menetapkan dasar untuk mengevaluasi kinerja auditor internal.
4. *Foster improved organizational processes and operations.*  
Mendorong peningkatan proses dan operasional organisasi”.

Menurut *The Institute of Internal Auditors* (2017:25) standar profesional auditor mencakup serangkaian prinsip dan persyaratan wajib (*mandatory*) yang terdiri dari:

- 1) *“Statements of core requirements for the professional practice of internal auditing and for evaluating the effectiveness of performance that are internationally applicable at organizational and individual levels.*

Standar, bersama dengan Kode Etik, merupakan unsur-unsur wajib (*mandatory*) dari Kerangka Praktik Profesional Internasional, oleh karena itu, kesesuaian terhadap Kode Etik dan Standar menunjukkan kesesuaian terhadap seluruh unsur wajib (*mandatory*) dalam Kerangka Praktik Profesional Internasional,

- 2) *Interpretations clarifying terms or concepts within the Standards.*

Standar menggunakan istilah-istilah, sebagaimana didefinisikan secara khusus dalam Daftar Istilah. Untuk dapat memahami dan menerapkan Standar secara benar, perlu dipertimbangkan makna khusus istilah pada Daftar Istilah. Lebih lanjut, *Standar* menggunakan istilah ‘harus’ untuk persyaratan yang mutlak harus dipenuhi, dan istilah ‘semestinya’, untuk kesesuaian yang sangat dianjurkan (kecuali apabila berdasarkan pertimbangan profesional, keadaan yang ada membenarkan perlunya deviasi).”

*The Institute of Internal Auditors* (2017:25) menyebutkan bahwa :

*“The Standards comprise two main categories: Attribute and Performance Standards. Attribute Standards address the attributes of organizations and individuals performing internal auditing. Performance Standards describe the nature of internal auditing and provide quality criteria against which*

*the performance of these services can be measured. Attribute and Performance Standards apply to all internal audit services”.*

Dalam definisi yang dikemukakan *The Institute of Internal Auditors* menyatakan bahwa standar terdiri dari dua kategori utama: Atribut dan Standar Kinerja. Atribut Standar menangani atribut organisasi dan individu yang melakukan audit internal. Standar Kinerja menggambarkan sifat audit internal dan memberikan kriteria kualitas yang dengannya kinerja layanan ini dapat diukur. Atribut dan Standar Kinerja berlaku untuk semua layanan audit internal.

Adapun penjelasan mengenai standar profesional auditor internal menurut *The Institute of Internal Auditors* (2017:25) adalah sebagai berikut:

1. “Standar Atribut
  - a. Tujuan, kewenangan, dan tanggung jawab  
Tujuan, kewenangan, dan tanggung jawab aktivitas audit internal harus didefinisikan secara formal dalam suatu piagam audit internal, dan harus sesuai dengan Misi audit internal dan unsur-unsur yang diwajibkan dalam Kerangka Praktik Profesional Internasional (Prinsip Pokok Praktik Profesional audit internal, Kode Etik, *Standar* dan Definisi audit internal). Kepala Audit Internal (KAI) harus mengkaji secara periodik piagam audit internal dan menyampaikannya kepada manajemen senior dan dewan untuk memperoleh persetujuan.
  - b. Independensi Organisasi  
Kepala audit internal harus bertanggungjawab kepada suatu level dalam organisasi yang memungkinkan aktivitas audit internal dapat melaksanakan tanggungjawabnya. Kepala audit internal harus melaporkan kepada dewan, paling tidak setahun sekali, independensi organisasi aktivitas audit internal.
  - c. Objektivitas Individual  
Auditor internal harus memiliki sikap mental tidak memihak dan tanpa prasangka, serta senantiasa menghindarkan diri dari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan.
  - d. Kecakapan  
Auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang dibutuhkan dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya. Aktivitas audit internal, secara kolektif, harus memiliki atau memperoleh pengetahuan, keterampilan, dan

kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

- e. Kecermatan Profesional (*Due Professional Care*)  
Auditor internal harus menggunakan kecermatan dan keahlian sebagaimana diharapkan dari seorang auditor internal yang cukup hati-hati (*reasonably prudent*) dan kompeten. Cermat secara profesional tidak berarti tidak akan terjadi kekeliruan.
  - f. Pengembangan Profesional Berkelanjutan Auditor internal harus meningkatkan pengetahuan, keterampilan dan kompetensi lainnya melalui pengembangan profesional berkelanjutan.
2. Standar Kinerja
- a. Mengelola Aktivitas Audit Internal  
Kepala audit internal harus mengelola aktivitas audit internal secara efektif untuk meyakinkan bahwa aktivitas tersebut memberikan nilai tambah bagi organisasi.
  - b. Sifat Dasar Pekerjaan  
Aktivitas audit internal harus melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi peningkatan proses tata kelola, pengelolaan risiko, dan pengendalian organisasi dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur, berbasis risiko. Kredibilitas dan nilai audit internal terwujud ketika auditor bersikap proaktif dan evaluasi mereka memberikan pandangan baru dan mempertimbangkan dampak masa depan.
  - c. Perencanaan Penugasan  
Auditor internal harus menyusun dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan yang mencakup tujuan penugasan, ruang lingkup, waktu, dan alokasi sumber daya. Rencana penugasan harus mempertimbangkan strategi organisasi, tujuan dan risiko-risiko yang relevan untuk penugasan itu.
  - d. Pelaksanaan Penugasan  
Auditor internal harus mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.
  - e. Komunikasi Hasil Penugasan  
Auditor internal harus mengkomunikasikan hasil penugasannya.
  - f. Pemantauan Perkembangan  
Kepala audit internal harus menetapkan dan memelihara sistem untuk memantau disposisi atas hasil penugasan yang telah dikomunikasikan kepada manajemen.
  - g. Komunikasi Penerimaan Risiko  
Dalam hal Kepala audit internal menyimpulkan bahwa manajemen telah menanggung risiko yang tidak dapat ditanggung oleh organisasi, Kepala audit internal harus membahas masalah ini dengan manajemen senior. Jika Kepala audit internal meyakini bahwa permasalahan tersebut belum terselesaikan, maka kepala



audit internal harus mengkomunikasikan hal tersebut kepada dewan”.

### 2.1.3.3 Kriteria Profesionalisme

Menurut Sawyer yang telah diterjemahkan oleh Akbar (2019:10) mengemukakan kriteria profesionalisme auditor internal adalah sebagai berikut:

1. *“Service to the public* (Pelayanan kepada publik)
2. *Long specialized training* (Pelatihan khusus berjangka panjang)
3. *Subscription to a code of ethic* (Taat pada kode etik)
4. *Membership in an association and attendance at meetings* (Menjadi anggota asosiasi dan menghadiri pertemuan-pertemuan)
5. *Publication of journal aimed at upgrading practice* (Jurnal publikasi yang bertujuan untuk meningkatkan keahlian praktik)
6. *Examination to test entrants knowledge* (Menguji pengetahuan para kandidat auditor bersertifikat)
7. *Licence by the state or certification by a board* (Lisensi oleh negara atau sertifikasi oleh dewan).”

Adapun penjelasan mengenai kriteria profesionalisme auditor internal adalah sebagai berikut:

1. *Service to the public* (Pelayanan kepada publik)

Auditor internal memberikan jasa untuk meningkatkan penggunaan sumber daya secara efisien dan efektif. Kode etik profesi ini mensyaratkan anggota IIA menghindari terlibat dalam kegiatan ilegal. Auditor internal juga melayani publik melalui hubungan kerja mereka dengan komite audit, dewan direksi, dan badan pengelolaan lainnya.

2. *Long specialized training* (Pelatihan khusus berjangka panjang)

Auditor internal yang profesional yaitu orang-orang yang menunjukkan keahlian, lulus tes, dan mendapatkan sertifikat. Auditor internal yang profesional harus mengikuti pelatihan profesi dalam jangka panjang agar dapat meningkatkan pengetahuan, keterampilan yang dibutuhkan

dan selalu *up date* terhadap perkembangan audit internal untuk mengiringi semakin meningkatnya perekonomian.

3. *Subscription to a code of ethic* (Taat pada kode etik)

Auditor internal harus menaati Kode Etik untuk melaksanakan pengawasan dan pemantauan tindak lanjut. Anggota auditor internal juga harus menaati standar yang ditetapkan.

4. *Membership in an association and attendance at meetings* (Menjadi anggota asosiasi dan menghadiri pertemuan-pertemuan)

The Institute of Internal Auditor (IIA) merupakan sebuah asosiasi profesi auditor internal tingkat internasional. IIA merupakan wadah bagi para auditor internal yang mengembangkan bidang ilmu audit internal agar para anggotanya mampung bertanggungjawab dan kompeten dalam menjalankan tugasnya, menjunjung tinggi standar, pedoman praktik audit internal dan etika supaya anggotanya profesional dalam bidangnya.

5. *Publication of journal aimed at upgrading practice* (Jurnal publikasi yang bertujuan untuk meningkatkan keahlian praktik)

IIA mempublikasikan jurnal teknis, yang bernama *Internal Auditor*, serta buku teknis, jurnal penelitian, monografi, penyajian secara audiovisual dan bahan-bahan instruksional lainnya.

6. *Examination to test entrants knowledge* (Menguji pengetahuan para kandidat auditor bersertifikat)

Kandidat harus lulus ujian yang diselenggarakan selama dua hari yang mencakup beberapa materi. Kandidat yang lolos berhak mendapatkan gelar Certified internal auditor (CIA).

7. *Licence by the state or certification by a board* (Lisensi oleh negara atau sertifikasi oleh dewan).

Profesi auditor internal tidak dibatasi oleh izin. Siapa pun yang dapat meyakinkan pemberi kerja mengenai kemampuannya di bidang audit internal bisa direkrut, dan di beberapa organisasi tidak adanya sertifikat tidak terlalu menjadi masalah. Siapa pun yang bekerja sebagai auditor internal dapat menandatangani laporan audit internal dan menyerahkan opini audit internal.

#### **2.1.3.4 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Profesionalisme Auditor Internal**

Menurut Adi (2018), faktor yang mempengaruhi profesionalisme auditor internal yaitu sebagai berikut:

1. “Pendidikan Formal  
akuntan harus sarjana fakultas ekonomi perguruan tinggi negeri atau swasta mempunyai ijazah yang disamakan yang telah dipertimbangkan di tangan panitia ahli persamaan ijazah akuntan, hal ini dapat sebagai hal yang utama yang dijalani seorang auditor untuk dapat melaksanakan tugasnya.
2. Pelatihan Teknis  
Standar umum yang pertama mensyaratkan harus menjalani teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan prosedur audit setelah menjalani pendidikan formal sebagai akuntan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954.
3. Pengalaman Kerja  
Setelah menempuh pendidikan formal dan pelatihan teknis pemerintah mensyaratkan pengalaman pengalaman kerja minimal tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik dibidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik agar dapat meningkatkan kinerja auditor”.

Menurut Putra (2016), mendefinisikan faktor yang mempengaruhi profesionalisme auditor internal adalah:

“Suatu kemampuan yang dilandasi pengetahuan dan dedikasi dalam melaksanakan tugas sesuai etika profesi yang ada. Profesionalisme juga bagian dari atribut individual yang penting tanpa melihat suatu pekerjaan yaitu suatu profesi atau tidak. Jadi dapat diartikan profesionalisme adalah sikap tanggungjawab dari seorang auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya sesuai dengan etika yang ada agar tercapainya kinerja”.

### **2.1.3.5 Prinsip Profesionalisme Auditor Internal**

Auditor menurut Alvin *et al* (2014:71) dijelaskan tentang lima prinsip dasar yang harus diterapkan sebagai seorang auditor internal diantaranya sebagai berikut:

1. “Prinsip Integritas  
Para auditor harus terus terang dan jujur serta melakukan praktik secara adil dan sebenar-benarnya dalam hubungan profesionalisme mereka.
2. Prinsip Objektivitas  
Para auditor harus tidak berkompromi dalam memberikan pertimbangan profesional karena adanya bias, konflik kepentingan atau karena adanya pengaruh dari orang lain yang tidak semestinya. Hal ini diharuskan auditor untuk menjaga perilaku netral ketika menjalankan audit, menginterpretasikan bukti audit dan melaporkan laporan keuangan yang merupakan hasil peneaaahan yang mereka kerjakan.
3. Prinsip Kompetensi  
Auditor harus menjaga pengetahuan dan keterampilan profesional mereka dalam tingkat yang cukup tinggi, dan tekun dalam menerapkan pengetahuan dan keterampilan mereka ketika memberikan jasa profesional. Sehingga, para auditor harus menahan diri memberikan jasa yang mereka tidak kompeten dalam menjalankan tugas, dan harus menjalankan tugas profesional mereka sesuai dengan seluruh standar teknis dan profesi.
4. Prinsip Kerahasiaan  
Para auditor harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh selama tugas profesional. Para auditor tidak boleh menggunakan informasi yang sifatnya rahasia dari hubungan profesional mereka, baik untuk kepentingan pribadi maupun demi kepentingan pihak lain. Para auditor tidak boleh mengungkapkan informasi yang bersifat rahasia.

#### 5. Prinsip Perilaku Profesional

Para auditor harus menahan diri setiap perilaku yang akan mendiskreditkan kinerja mereka, termasuk melakukan kelalaian. Mereka tidak boleh membesar-besarkan kualifikasi atau pun kemampuan mereka, dan tidak boleh membuat perbandingan dengan melecehkan atau tidak berdasar kepada pesaing”.

#### 2.1.3.6 Indikator Profesionalisme Auditor Internal

Menurut 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.

## **2.1.4 Penerapan Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah**

### **2.1.4.1 Pengertian Penerapan**

Menurut KBBI (Kamus Besar Bahasa Indonesia), penerapan merupakan suatu perbuatan untuk mempraktikkan suatu metode pada sebuah objek guna mencapai tujuan tertentu yang telah tersusun dan terencana.

Menurut Usman (2022), penerapan bersumber dari sebuah kegiatan, tindakan, aktivitas, yang diaplikasikan pada suatu sistem. Penerapan bukan hanya sekedar kegiatan, tetapi suatu kegiatan yang disertai dengan rencana yang tersusun guna mencapai suatu tujuan tertentu.

Menurut Setiawan (2013), penerapan merupakan suatu aktivitas yang diperluas pada suatu proses interaksi yang disesuaikan dengan tujuan untuk mencapai sesuatu. Dalam pelaksanaannya memerlukan sebuah jaringan yang disertai dengan birokrasi yang efektif. Berdasarkan paparan pengertian penerapan diatas, maka pengertian penerapan dapat disimpulkan bahwa penerapan merupakan suatu tindakan untuk melaksanakan sesuatu yang sesuai dengan perencanaan dan dilakukan dengan sungguh-sungguh dengan harapan agar tercapainya suatu tujuan kegiatan tersebut.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan penerapan merupakan penerapan merupakan suatu tindakan untuk melaksanakan sesuatu yang sesuai dengan perencanaan dan dilakukan dengan sungguh-sungguh dengan harapan agar tercapainya suatu tujuan kegiatan tersebut.

#### 2.1.4.2 Pengertian Sistem 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 sistem 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 *et al* (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 Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah**

Unsur-unsur sistem 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 Sistem Pengendalian Internal**

Menurut Karyono (2013:50) sistem 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 Sistem 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 *et al* (2015:350) yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo mekanisme sistem 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 penyimpangan 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 penyiapan 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 Sistem 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 sistem 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 *et al* (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 pemakaian 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 Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah**

Pengendalian internal yang bersifat terbatas merupakan salah satu kekurangan tersendiri dalam pengendalian. Efektivitas sistem 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 (2018:181) 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 Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah yang Efektif

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

“Efektivitas sistem 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 sistem pengendalian internal yang efektif jika tercapai tujuan dari sistem pengendalian internal instansi pemerintah itu sendiri. Menurut Mahmudi (2016:262) tujuan sistem 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 Efektifitas 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.

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 (2013:98) mendefinisikan kecurangan sebagai berikut:

“Segala tindakan yang berasaskan penipuan, penyembunyian, 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 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, penyembunyian, 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 (2015:10) terdapat 3 jenis kecurangan yang biasanya dilakukan dalam perusahaan atau organisasi yakni di antaranya sebagai berikut:

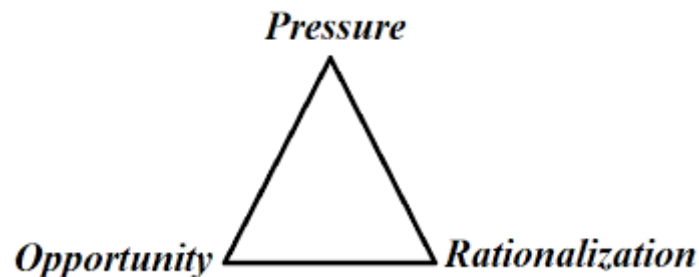
1. Kecurangan atas Laporan (*Fraudulent Statements*)  
 Pada umumnya kecurangan atas laporan dilakukan dengan cara melaporkan harta dan pendapatan lebih tinggi daripada yang seharusnya atau melaporkan kewajiban dan biaya yang lebih rendah daripada yang seharusnya. Kecurangan atas laporan keuangan dapat 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.
6. 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. Pemasakan (*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 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**

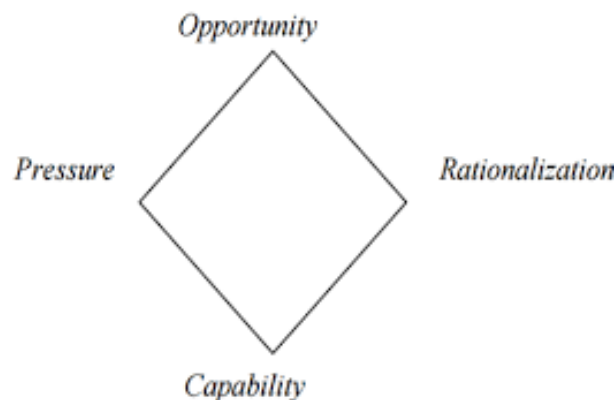
Teori ini dikembangkan oleh Dr. Donald Cressy. Dalam teori segitiga *fraud* perilaku kecurangan didukung oleh tiga unsur yaitu adanya tekanan, kesempatan dan pembenaran.

- 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. Pembenaran (*Rationalization*)  
Pembenaran 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 (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 *et al* (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 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 sistem 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



pengecehan kecurangan menurut BPKP (2015) dalam Sudarmanto *et al* (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 (2015) dalam Sudarmanto *et al* (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 Hasil Penelitian Terdahulu

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

**Tabel 2.1**  
**Hasil 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	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu sistem pengendalian internal dan variabel dependen pencegahan kecurangan. Perbedaan:

			berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan dengan nilai signifikansi 0.205.	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 Putu Gede Diatmika (2017)	Pengaruh Audit Internal dan Efektivitas Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Empiris pada Bank Mandiri Kantor Cabang Area Denpasar).	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit internal dan efektivitas 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.	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu sistem 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 Anti-Fraud, Integritas, Independensi dan Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan.	Hasil penelitian menunjukkan sistem pengendalian internal, integritas, independensi dan profesionalisme berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan. Dengan nilai koefisien regresi 0,249 untuk variabel sistem pengendalian internal, 0,065 untuk variabel kesadaran antifraud, 0,125 untuk variabel integritas, 0,149 untuk variabel independensi dan 0,321 untuk variabel profesionalisme.	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen sistem pengendalian internal dan profesionalisme sedangkan variabel dependen pencegahan kecurangan. Perbedaan: Penelitian penulis dalam penelitian menambah variabel dependen komunikasi hasil audit hasil audit sedangkan penelitian terdahulu meneliti variabel dependen kesadaran anti-fraud, Integritas dan independensi.
4.	Novryani Silvia dan Clianta Pakpahan (2019)	Pengaruh Audit Internal dan Pengendalian Intern Terhadap Pencegahan Kecurangan Pada Inspektorat Provinsi Jawa Barat.	Hasil penelitian menunjukkan variabel audit internal dan variabel sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu sistem pengendalian internal dan

			kecurangan. Hal ini dapat dilihat dari uji koefisien yang menunjukkan bahwa audit internal dan sistem pengendalian internal memberikan pengaruh sebesar 10,7% terhadap pencegahan kecurangan dan sisanya 89,3% merupakan kontribusi dari variabel lain yang tidak diteliti.	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 Pada PT PLN (Persero) Regional Section West Sumatera).	Hasil penelitian hipotesis menunjukkan bahwa audit internal dan sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Berdasarkan analisis regresi linier berganda pada taraf signifikan sebesar 5%.	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu sistem pengendalian internal dan variabel dependen yaitu pencegahan kecurangan. Perbedaan: Penelitian penulis menambahkan variabel komunikasi hasil audit dan profesionalisme auditor internal. Penelitian terdahulu meneliti variabel

				independen audit internal.
6.	Johan Erwin Panjaitan, Fitriana dan Didin Saepudin (2021)	Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Profesionalisme Auditor Internal dalam Mencegah Kecurangan (Fraud).	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%.	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu profesionalisme audit internal dan variabel dependen yaitu pencegahan kecurangan. Perbedaan: Penelitian penulis menambahkan variabel independen komunikasi hasil audit dan penerapan sistem pengendalian internal instansi pemerintah. Sedangkan penelitian terdahulu meneliti kompetensi dan independensi.

**Tabel 2.2**  
**Persamaan dan Perbedaan Penelitian Terdahulu dengan Penelitian Penulis**

<b>Nama Peneliti</b>	<b>Tahun Penelitian</b>	<b>Tata Kelola Pemerintahan</b>	<b>Profesionalisme Auditor Internal</b>	<b>Audit Internal</b>	<b>Pengendalian Internal</b>	<b>Kesadaran Anti Fraud</b>	<b>Integritas</b>	<b>Independensi</b>	<b>Kompetensi</b>	<b>Komunikasi Hasil Audit</b>	<b>Pencegahan Kecurangan</b>
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 Clianta Pakpahan	2019	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	✓
Fikri Adititya	2020	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	✓
Johan Erwin Panjaitan, Fitriana dan Didin Saepudin	2021	✓	✓	-	-	-	-	✓	✓	-	✓
Putri Sundari Sukandar	2022	✓	✓	-	✓	-	-	-	-	✓	✓
Putri Amalia	2023	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	✓	✓

Keterangan: Tanda ✓ = Diteliti

Tanda - = Tidak Diteliti

## **2.3 Kerangka Pemikiran**

### **2.3.1 Pengaruh Komunikasi Hasil Audit Terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan**

Menurut 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”.

Murwanto *et al* (2017:278) 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.



### 2.3.2 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.

### **2.3.3 Pengaruh Penerapan Sistem 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 Murwanto *et al* (2017:204) pengaruh sistem 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 penerapan sistem 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 Maliawan *et al* (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 Aditya (2020) hasil penelitiannya menunjukkan

bahwa:

“Efektivitas sistem 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.

### **2.3.4 Pengaruh Komunikasi Hasil Audit, Profesionalisme Auditor Internal dan Penerapan Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah Secara Simultan Terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan**

Kuntadi (2019) Pengaruh komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal, dan penerapan sistem pengendalian internal secara simultan dapat berkontribusi terhadap efektivitas pencegahan kecurangan dalam instansi pemerintah.

#### 1. Komunikasi Hasil Audit:

Komunikasi hasil audit merupakan proses penyampaian informasi dan temuan hasil audit kepada pihak yang berkepentingan, termasuk manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tindakan perbaikan. Komunikasi hasil audit yang efektif dapat membantu dalam mendorong tindakan pencegahan kecurangan dengan cara sebagai berikut:

- Mengidentifikasi area yang rentan terhadap potensi kecurangan.
- Menyoroti kelemahan dalam sistem pengendalian internal yang dapat dieksploitasi oleh pelaku kecurangan.
- Memberikan rekomendasi untuk perbaikan dan peningkatan sistem pengendalian internal.

#### 2. Profesionalisme Auditor Internal:

Profesionalisme auditor internal mengacu pada sikap, etika, dan kompetensi auditor dalam melaksanakan tugasnya. Auditor yang profesional akan cenderung lebih berintegritas dan objektif dalam melaksanakan tugasnya, sehingga dapat berkontribusi pada pencegahan kecurangan dengan cara sebagai berikut:

- Melakukan audit dengan independen dan obyektif, sehingga dapat mengungkap potensi kecurangan dengan lebih baik.
- Menjunjung tinggi etika dan integritas dalam menangani isu-isu kecurangan.
- Mengikuti standar audit dan praktik terbaik dalam menilai dan memperkuat sistem pengendalian internal.

#### 3. Efektivitas Sistem Pengendalian Internal:

Sistem pengendalian internal adalah seperangkat kebijakan, prosedur, dan mekanisme yang dirancang untuk melindungi aset organisasi, mengurangi risiko, dan memastikan integritas dan akuntabilitas operasional. Efektivitas sistem pengendalian internal dapat berperan penting dalam pencegahan kecurangan dengan cara sebagai berikut:

- Mengurangi peluang dan insentif bagi pelaku kecurangan karena ada kendali yang ketat dan pengawasan.
- Meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan sumber daya dan proses operasional.
- Mendeteksi potensi tindakan kecurangan lebih cepat sehingga dapat segera diatasi sebelum menjadi masalah yang lebih serius.

Berdasarkan uraian di atas komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal dan penerapan sistem 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 penerapan sistem pengendalian internal instansi pemerintah terhadap efektivitas pencegahan kecurangan yaitu dapat meningkatkan tingkat keberhasilan dalam mencegah kecurangan dan meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasional secara keseluruhan. Semua faktor ini saling melengkapi dan memperkuat satu sama lain dalam mencapai tujuan pencegahan kecurangan yang lebih efektif.

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

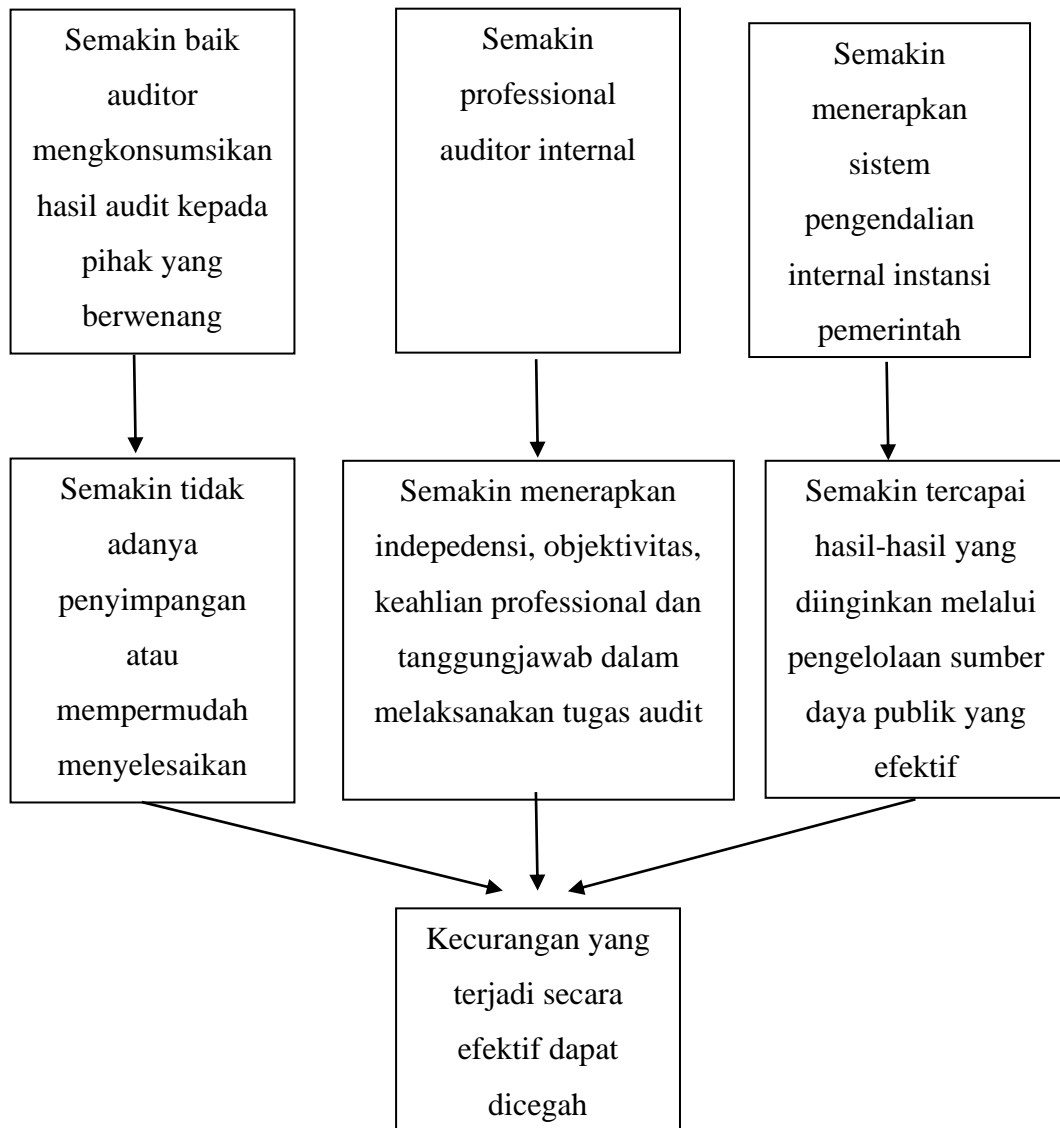
“Auditor internal harus dilaksanakan secara ahli dengan profesional dalam melaksanakan tugasnya. Kemampuan profesional wajib dimiliki oleh setiap auditor internal. Auditor internal juga harus memiliki kemampuan untuk menghadapi orang lain dalam berkomunikasi secara efektif baik lisan maupun tulisan, 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.

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.

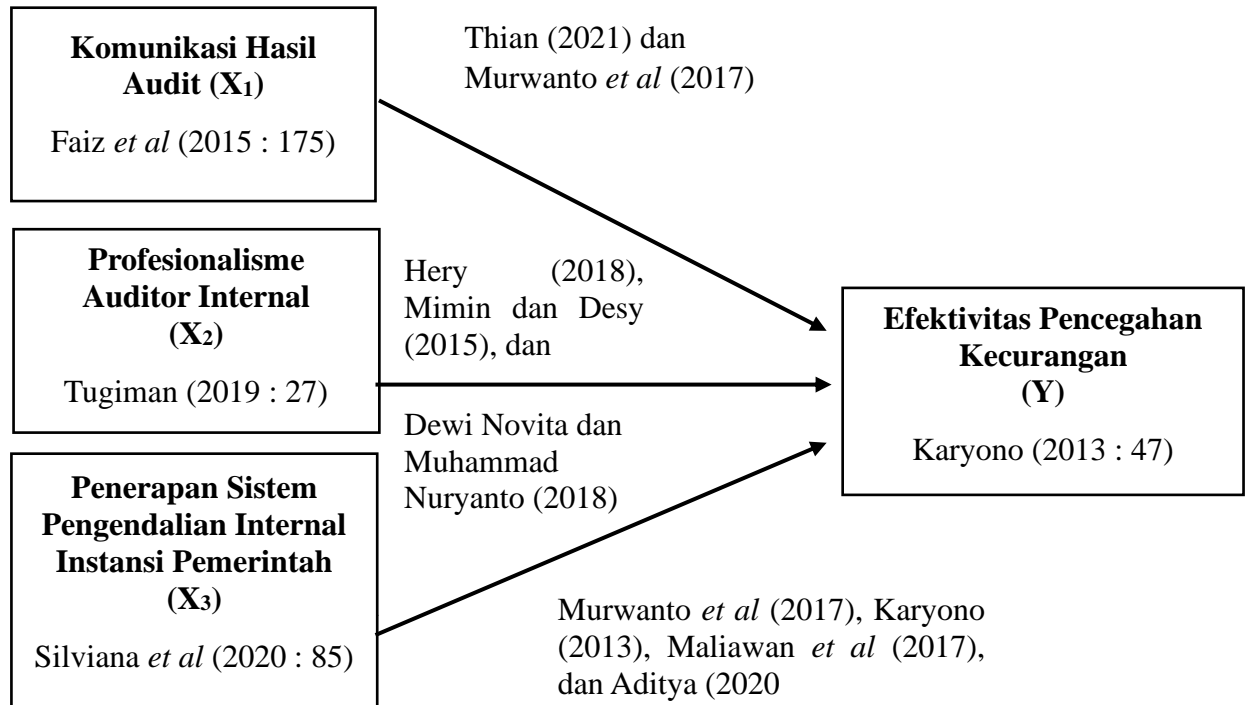
### 2.3.5 Bagan Kerangka Pemikiran

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



**Gambar 2.3**  
**Kerangka Pemikiran**

## 2.4 Paradigma Penelitian



**Gambar 2.4**  
**Paradigma Penelitian**

## 2.5 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