

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

#### PENELITIAN

#### 2.1 Tinjauan Pustaka

##### 2.1.1 Audit Internal

##### 2.1.1.1 Pengertian Audit Internal

*Internal auditing* atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan (Hiro Tugiman, 2006;11). Sedangkan menurut (Sawyer, 2005;10) menyebutkan audit internal adalah :

“Sebuah penilaian yang sistematis dan obyektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah:

1. Informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan;
2. Risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi;
3. Peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti;
4. Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi;
5. Sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan
6. Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif – semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif”

Sedangkan redefinisi dari *Internal Auditing* sebagaimana yang dikeluarkan oleh *Institute of Internal Auditor (IIA)* yang tercantum dalam *The International Professional Practices Framework (IPPF)* tahun 2009 menyatakan:

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

Pernyataan di atas memiliki arti :

“Audit Internal adalah kegiatan pemastian dan konsultasi yang independen dan objektif yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi mencapai tujuannya melalui pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses pengelolaan risiko, pengendalian, dan tata kelola.”

Berdasarkan berbagai pengertian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa audit internal merupakan audit yang ditujukan untuk memperbaiki kinerja. Kegiatan audit internal adalah menguji, menilai efektivitas dan kecukupan dalam sistem pengendalian internal yang ada dalam organisasi. Dengan dibentuk dalam suatu organisasi dan mempunyai aktivitas untuk memberikan jaminan keyakinan dan konsultasi, auditor internal berperan untuk membantu para anggota organisasi agar dapat menjalankan tanggung jawabnya secara efektif dan untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuannya. Auditor internal juga berhak memberikan penilaian, rekomendasi, konseling, dan informasi untuk menciptakan pengendalian yang efektif.

#### **2.1.1.2 Fungsi dan Tujuan Audit Internal**

Menurut Robert Tampubolon dalam bukunya *“Risk and system-Based Internal Auditing”* (2005 : 1) bahwa : “fungsi audit intern lebih berfungsi sebagai mata dan telinga manajemen, karena manajemen butuh kepastian bahwa semua kebijakan yang telah ditetapkan tidak akan dilaksanakan secara menyimpang”.

Selain itu, pendapat mengenai tujuan audit internal menurut (Hiro Tugiman, 2006;11) sebagai berikut :

“Tujuan audit internal adalah membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Untuk itu pemeriksa internal akan melakukan analisis, penilaian, dan mengajukan saran-saran. Tujuan pemeriksaan mencakup pula pengembangan pengawasan yang efektif dengan biaya yang wajar”

Pada dasarnya, audit internal bertujuan dan berfungsi untuk membantu manajemen dalam mengembangkan tujuan dan sasaran organisasi melalui sistem pengendalian internal yang ditetapkan. Fungsi pokok audit internal adalah memastikan apakah perencanaan sesuai dengan kenyataan dan apakah informasi yang digunakan relevan secara cermat.

Dapat disimpulkan dari definisi diatas, tersirat fungsi dan tujuan audit internal adalah sebagai mata dan telinga manajemen dalam langkah membantu untuk dilakukannya pembenahan didalam tatanan kelola perusahaan dengan memberikan analisis, rekomendasi, penilaian, konsultasi, dan membentuk informasi mengenai aktivitas yang diperiksa.

### **2.1.1.3 Tugas Audit Internal**

Tugas yang dilakukan audit internal sebagaimana menurut (Hiro Tugiman, 2006;7) yaitu :

“Audit internal dapat memberikan berbagai jenis layanan jasa kepada organisasi yaitu membantu mengevaluasi aktivitas dalam bidang pengendalian akuntansi internal, pencegahan pendeteksian kecurangan, pemeriksaan keuangan, pemeriksaan ketaatan, pemeriksaan operasional, pemeriksaan manajemen, pemeriksaan kontrak, pemeriksaan sistem informasi, pengembangan kualitas internal, dan hubungan entitas diluar organisasi”

Audit internal dapat membantu manajemen dalam :

- 1) Mengawasi kegiatan-kegiatan yang tidak dapat diawasi sendiri oleh manajemen puncak.
- 2) Mengidentifikasi dan meminimalkan resiko.
- 3) Memvalidasi laporan kepada manajemen senior.
- 4) Membantu manajemen pada bidang-bidang teknis. (Sawyer, 2005;32)

#### **2.1.1.4 Internal Auditor**

Menurut Nasution dalam Dwi Saputra (2009:28), internal auditor ialah orang atau badan yang melaksanakan aktivitas internal audit. Oleh sebab itu internal auditor senantiasa berusaha untuk menyempurnakan dan melengkapi setiap kegiatan dengan penilaian langsung atas setiap bentuk pengawasan untuk dapat mengikuti perkembangan dunia usaha yang semakin kompleks.

Selain pengertian diatas, ada juga pengertian lain dari auditor internal menurut Lawrence B. Sawyer (2005:8) yang diterjemahkan oleh Desi Ardhariani (2009), adalah:

“Auditor Internal merupakan karyawan perusahaan atau bisa saja merupakan entitas perusahaan.”

Sedangkan menurut Sucipto dalam Dwi Saputra (2009:29), internal auditor adalah tim yang melaksanakan fungsi auditing di dalam perusahaan, internal auditor mempunyai status sebagai pegawai perusahaan yang melakukan audit. Keberhasilan tugas internal auditor ditentukan dari keahlian dan kecermatan profesionalnya dalam memanfaatkan setiap informasi yang ada, yang berhubungan dengan kegiatannya.

Kualifikasi yang baik dari pegawai bagian internal audit tersebut, perlu diperhatikan untuk menjamin hasil kerja dari bagian ini. Istilah internal auditor terdiri dari dua kata yaitu internal (*Intern*) dan auditing (*audit*). Bila diartikan secara sederhana adalah suatu audit yang dilakukan oleh pihak intern dalam arti oleh perusahaan dengan menggunakan pegawai perusahaan itu sendiri.

#### **2.1.1.5 Peran Auditor Internal**

Auditor internal dapat membantu manajemen dalam mengevaluasi sistem pengendalian dan menunjukkan kelemahan yang ada dalam pengendalian internal. Dalam mengevaluasi pengendalian internal, auditor internal harus terus mengingat bahwa pengendalian dirancang untuk mencapai tujuan mereka.

Selain itu, auditor internal juga berperan untuk membantu manajemen dalam beberapa hal, yakni :

1. Mengidentifikasi dan meminimalkan risiko.
2. Memvalidasi laporan kepada manajemen puncak.
3. Melindungi manajemen dalam bidang teknis.
4. Membantu membuat proses keputusan.
5. Mereview aktivitas perusahaan tidak hanya masa lalu, tetapi juga masa depan.
6. Membantu manajer membuat perencanaan, mengorganisasi, mengarahkan dan mengendalikan masalah (Wuryan Andayani, 2008;58).

Auditor internal berdasarkan syarat keahlian yang harus dimiliki, memperluas pandangan mereka tentang manajemen dan meningkatkan upaya mereka untuk meyakinkan manajemen bahwa semua jenis risiko bisnis telah dievaluasi dan diperhatikan dengan layak. Hal ini harus didasari keahlian yang harus dimiliki oleh auditor internal.

### 2.1.1.6 Standar Profesi Audit Internal

Agar dapat mengemban kepercayaan yang semakin besar dan menjalankan peran dengan baik, auditor internal memerlukan suatu kode etik dan standar yang seragam dan konsisten, yang menggambarkan praktik-praktik terbaik audit internal, serta merupakan ukuran kualitas pelaksanaan tugas dan memenuhi tanggung jawab.

Sehubungan dengan hal tersebut, konsorium organisasi profesi audit internal, yang terdiri atas *The Institute of Internal Auditor-Indonesia Chapter* (IIA-IC), Forum Komunikasi Satuan Pengawasan Intern BUMN/BUMD (FKSPI BUMN/BUMD), Yayasan Pendidikan Internal Audit (YPIA), Dewan Sertifikasi *Qualified Internal Auditor* (DS-QIA), dan Perhimpunan Auditor Internal Indonesia (PAII), dengan ini memandang perlu untuk menerbitkan Standar Profesi Audit Internal (SPAI). Standar yang ditetapkan secara bersama-sama ini diharapkan dapat menjadi pedoman bagi auditor internal dalam melaksanakan kegiatannya.

Standar Profesi Audit Internal mempunyai tujuan sebagai berikut :

1. Memberikan kerangka dasar yang konsisten untuk mengevaluasi kegiatan dan kinerja satuan audit intern maupun individu auditor internal;
2. Menjadi sarana bagi pemakai jasa dalam memahami peran, ruang lingkup, dan tujuan audit internal;
3. Mendorong peningkatan praktik audit internal dalam organisasi;
4. Memberikan kerangka untuk melaksanakan dan mengembangkan kegiatan audit internal yang memberikan nilai tambah dan meningkatkan kinerja kegiatan operasional organisasi;
5. Menjadi acuan dalam menyusun program pendidikan dan pelatihan bagi auditor internal;

6. Menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktik audit internal yang seharusnya.

SPAI terdiri atas Standar Atribut, Standar Kinerja, dan Standar Implementasi. Standar Atribut berkenaan dengan karakteristik organisasi, individu, dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit internal. Standar Kinerja menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal dan merupakan ukuran kualitas pekerjaan audit. Standar Kinerja memberikan praktik-praktik terbaik pelaksanaan audit mulai dari perencanaan sampai dengan pemantauan tindak lanjut. Standar Atribut dan Standar Kinerja berlaku untuk semua jenis penugasan audit internal. Standar Implementasi hanya berlaku untuk satu penugasan tertentu. (SPAI;2011)

Standar profesi audit internal dibagi menjadi 2 kelompok, (Redwan Jaafar dan John Elim, 2008: 90-103) meliputi :

1. Standar Atribut

- a. Tujuan, kewenangan dan tanggung jawab harus dinyatakan secara formal, konsisten serta disetujui pimpinan dan dewan pengawas organisasi.
- b. Independen dan objektif harus dimiliki auditor internal dalam melaksanakan tugasnya.
- c. Keahlian dan kecermatan profesional harus dimiliki dalam melaksanakan penugasan, seperti pengetahuan, keterampilan dan kompetensi dalam menjalankan tanggung jawab.
- d. Program quality assurance fungsi audit internal harus dikembangkan dan dipelihara dengan terus memonitor efektivitasnya.

2. Standar Kinerja

- a. Pengelolaan Fungsi Audit Internal

Dilakukan secara efektif dan efisien agar memberi nilai tambah bagi organisasi, dengan melakukan perencanaan, komunikasi dan persetujuan, pengelolaan sumberdaya, penetapan kebijakan dan prosedur, koordinasi yang memadai dan menyampaikan laporan berkala pada pimpinan dan dewan pengawas.

b. Lingkup Penugasan

Fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan proses pengelolaan risiko, pengendalian dan governance, dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur dan menyeluruh.

c. Perencanaan Penugasan

Auditor internal harus mengembangkan dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan yang mencakup ruang lingkup, sasaran, waktu dan alokasi sumberdaya. Di sini auditor internal harus melakukan pertimbangan perencanaan, menentukan sasaran penugasan, menetapkan ruang lingkup penugasan, menentukan sumberdaya yang dan menyusun program kerja yang menetapkan prosedur untuk mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi selama penugasan.

d. Pelaksanaan Penugasan

Auditor internal harus mengidentifikasi informasi yang handal dan relevan, mendasarkan kesimpulan dan hasil penugasan pada analisis dan evaluasi yang tepat, mendokumentasikan informasi yang relevan, dan supervisi penugasan dengan tepat untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas serta meningkatnya kemampuan staf.

e. Komunikasi Hasil Penugasan

Auditor internal harus mengkomunikasikan hasil penugasan secara tepat waktu yang memenuhi: kriteria komunikasi yang tepat; kualitas komunikasi yang akurat, objektif, jelas, ringkas, konstruktif, lengkap dan tepat waktu; pengungkapan atas ketidakpatuhan terhadap standar yang dapat mempengaruhi penugasan tertentu dan menyampaikan hasil penugasan pada pihak yang berhak.

f. Pemantauan Tindak Lanjut

Menyusun dan menjaga sistem untuk memantau tindak lanjut hasil penugasan serta menyusun prosedur tindak lanjut untuk memantau dan memastikan pelaksanaan tindak lanjut secara efektif oleh manajemen.

g. Resolusi Penerimaan Risiko oleh Manajemen

Mendiskusikan masalah terkait risiko residual yang tidak dapat diterima organisasi, jika tidak menghasilkan keputusan penanggung jawab fungsi auditor internal dan manajemen senior harus melapor pada pimpinan dan dewan pengawas organisasi untuk mendapat resolusi.

Standar Profesi Audit Internal wajib diterapkan oleh, tetapi tidak terbatas pada, semua anggota organisasi profesi yang tergabung dalam konsorsium ini. Konsorsium merekomendasikan anggota IIA Indonesia Chapter, FKSPI BUMN/BUMD, YPIA, Dewan Sertifikasi QIA, dan PAII agar segera memasukkan (mengadopsi) jiwa yang terdapat dalam butir-butir standar ini ke dalam audit charter, pedoman, kebijakan, serta prosedur audit internal yang ada pada organisasi masing-masing (KOPAI, 2004:6).

## **2.1.2 Keahlian dan Kecermatan Profesional**

### **2.1.2.1 Keahlian**

Dalam Standar Profesi Audit Internal butir 1200 (2011) mengenai keahlian (*proficiency*) diatur bahwa :

“seorang auditor harus mempunyai pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Auditor Internal harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk dapat mengenali, meneliti, dan menguji adanya indikasi kecurangan. Secara kolektif, aktivitas audit internal harus memiliki atau mendapatkan pengetahuan, keahlian, dan kompetensi lain yang dibutuhkan dalam melaksanakan tanggung jawabnya”.

Keahlian tersebut ditunjukkan antara lain dengan sertifikasi dan kualifikasi profesional, seperti CIA dan gelar-gelar profesi yang lain. Fungsi Audit Internal secara kolektif harus memiliki pengetahuan tentang risiko dan

pengendalian yang penting dalam bidang teknologi informasi dan teknik-teknik audit berbasis teknologi informasi yang tersedia. (SPAI, 2011;10)

Pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang yang dimaksud dalam standar tersebut meliputi:

- a) Keahlian dalam menerapkan standar audit internal, prosedur, dan teknik dalam melakukan penugasan.
- b) Keahlian dalam prinsip-prinsip dan teknik akuntansi, bagi auditor internal yang melakukan audit internal atas pencatatan dan pelaporan keuangan.
- c) Pengetahuan untuk mengidentifikasi indikator kecurangan (fraud).
- d) Pengetahuan tentang risiko dan pengendalian teknologi informasi kunci serta teknik audit berbasis teknologi.
- e) Pemahaman tentang prinsip-prinsip manajemen untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi materialitas dan signifikansi suatu penyimpangan dari praktik bisnis yang sehat.
- f) Apresiasi terhadap hal-hal mendasar dalam bisnis seperti akuntansi, ekonomi, hukum komersial, perpajakan, keuangan, metode kuantitatif, teknologi informasi, manajemen risiko, dan kecurangan.

- g) Keterampilan dalam berhubungan dengan orang lain, pemahaman hubungan manusia, dan memelihara hubungan yang memuaskan dengan klien penugasan.
- h) Keterampilan dalam komunikasi lisan dan tulisan dengan jelas dan dapat menyampaikan hal-hal terkait dengan penugasan (seperti tujuan, evaluasi, kesimpulan, dan rekomendasi) secara efektif.

Auditor harus yakin bahwa latar belakang pendidikan dan kompetensi teknis auditor memadai untuk pekerjaan audit yang akan dilaksanakan. Oleh karena itu, seorang auditor wajib menciptakan kinerja yang memadai tentang pendidikan dan pengalaman dalam mengisi posisi auditor di lingkungan kerjanya.

Auditor harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau yang setara. Agar tercipta kinerja yang baik maka harus mempunyai kriteria tertentu dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit dan untuk mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor.

Keahlian profesional adalah tingkat kemahiran profesional auditor internal dalam melakukan pemeriksaan yang dilaksanakan dengan keterampilan dan kecermatan profesionalnya terhadap penerapan struktur pengendalian. Elemen-elemen dari keahlian profesional ini adalah ketaatan terhadap kode etik profesional, pengetahuan, keterampilan, dan disiplin ilmu, hubungan dan komunikasi antar manusia, dan pendidikan berkelanjutan (Grefita, 2011).

Sedangkan menurut Simanjuntak dalam Herawaty (2013) menyatakan dalam menilai kemampuan seseorang perlu juga melihat latar belakang

pendidikan; “Pendidikan membentuk dan menambah pengetahuan seseorang untuk mengerjakan sesuatu dengan lebih baik dan tepat. Latihan membentuk dan meningkatkan keterampilan kerja. Semakin tinggi tingkat pendidikan serta latihan seseorang maka semakin tinggi pula kemampuan kerjanya.”

Adapun penugasan dari keahlian yang harus dimiliki oleh auditor internal menurut Lawrence B. Sawyer (2005:542) yang diterjemahkan oleh Desi Ardhariani (2009), yaitu :

“Pelaksanaan tanggung jawab, meliputi :

- 1) Direktur audit harus mendapatkan saran dan bantuan yang kompeten jika staf audit internal kurang pengetahuan, keterampilan atau kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan seluruh atau sebagian dari penugasan.
- 2) Auditor internal harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk mengidentifikasi indikator-indikator kecurangan namun tidak diharapkan untuk memiliki keahlian dari seseorang yang tanggung jawab utamanya adalah menemukan dan menyelidiki kecurangan.
- 3) Direktur audit harus mengurangi penugasan konsultasi atau mengupayakan saran dan bantuan yang kompeten jika staf audit internal kurang memiliki pengetahuan, keterampilan atau kompetensi lain yang diharapkan untuk melaksanakan seluruh atau sebagian penugasan.”

Berdasarkan uraian diatas bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian yang memadai sebagai seorang auditor. Dengan keahlian yang memadai auditor internal dapat mengidentifikasi indikator-indikator kecurangan dan dapat membantu manajemen dalam pengambilan keputusan.

### 2.1.2.2 Kecermatan Profesional

Dalam Standar Profesi Audit Internal standar 1220 (2011) diatur bahwa Auditor Internal harus menerapkan kecermatan dan keterampilan yang diharapkan dari seorang auditor yang cukup berhati-hati dan kompeten. Kecermatan profesional membutuhkan penerapan perhatian dan keterampilan yang diharapkan dari seorang auditor internal yang berhati-hati (*prudent*) dan kompeten pada situasi yang sama atau mirip. Oleh karena itu, kecermatan profesional sepadan dengan kompleksitas penugasan yang dilakukan. Auditor internal menjalankan kecermatan profesional dalam penugasan ketika dia waspada terhadap kemungkinan adanya kecurangan (*fraud*), kesalahan yang disengaja, kesalahan/*error* dan kelalaian, inefisiensi, pemborosan, ketidakefektifan, dan konflik kepentingan, serta kondisi-kondisi dan kegiatan lain di mana penyimpangan sangat mungkin terjadi. Termasuk juga ketika auditor internal mengidentifikasi pengendalian yang tidak memadai dan merekomendasikan perbaikan untuk meningkatkannya dengan prosedur dan praktik yang sehat.

Kecermatan profesional berarti kecermatan dan kompetensi yang sewajarnya, tidak berarti kesempurnaan atau kinerja yang luar biasa. Dengan demikian, kecermatan profesional hanya menuntut auditor internal untuk melakukan pemeriksaan dan verifikasi sampai batas-batas yang wajar. Sekaligus, auditor internal tidak dapat memberikan jaminan mutlak bahwa ketidakpatuhan atau penyimpangan tidak ada. Namun demikian, kemungkinan penyimpangan

material atau ketidakpatuhan perlu selalu diperhatikan oleh auditor internal setiap kali melakukan penugasan audit internal.

Pusdiklatwas BPKP (2008) menyatakan bahwa auditor Internal harus menerapkan kecermatan dan keterampilan yang layak dilakukan oleh seorang auditor internal yang *prudent* dan kompeten. Dalam menerapkan kecermatan profesional auditor internal perlu mempertimbangkan:

- a) Ruang lingkup penugasan.
- b) Komplexitas dan materialitas yang dicakup dalam penugasan.
- c) Kecukupan dan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses *governance*.
- d) Biaya dan manfaat penggunaan sumber daya dalam penugasan.
- e) Penggunaan teknik-teknik audit berbantuan komputer dan teknik-teknik analisis lainnya.

Menurut Subhan (2010;5), Kemahiran profesional menuntut pemeriksa untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti. Karena bukti dikumpulkan dan dievaluasi selama pemeriksaan, skeptisme profesional harus digunakan selama pemeriksaan. Dalam menggunakan skeptisme

profesional, pemeriksa tidak boleh puas dengan bukti yang kurang meyakinkan walaupun menurut anggapannya manajemen entitas yang diperiksa adalah jujur.

Adapun indikator dari kecermatan profesional menurut Lawrence B. Sawyer (2005:543) yang diterjemahkan oleh Desi Ardhariani (2009), yaitu :

“Kecermatan profesional, meliputi :

- 1) Auditor internal harus melatih kecermatan profesional dengan mempertimbangkan :
  - a) Cakupan pekerjaan yang diperlukan untuk mencapai tujuan penugasan.
  - b) Kompleksitas relative, materialitas atau signifikansi permasalahan pada prosedur-prosedur assurance yang digunakan.
  - c) Kecukupan dan efektivitas proses manajemen risiko, kontrol dan tata kelola.
  - d) Kemungkinan adanya berbagai kesalahan, ketidakteraturan atau ketidakpatuhan yang signifikan.
  - e) Biaya jasa assurance yang terkait dengan manfaat-manfaat potensial.
- 2) Auditor internal harus waspada terhadap risiko-risiko yang signifikan yang dapat mempengaruhi objektivitas, operasi atau sumber daya. Namun, prosedur assurance sendiri, bahkan jika dilakukan dengan kecermatan profesional yang tepat, tidak menjamin bahwa semua risiko signifikan dapat diidentifikasi.
- 3) Auditor internal harus menggunakan kecermatan profesional yang tepat selama penugasan konsultasi dengan mempertimbangkan :
  - a) Semua kebutuhan dan harapan dari klien, termasuk sifat, penjadwalan dan pengkomunikasian hasil-hasil penugasan.
  - b) Kompleksitas relatif dan luasnya pekerjaan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan-tujuan penugasan.
  - c) Biaya penugasan konsultasi yang terkait dengan manfaat-manfaat potensial.”

Prinsip kecermatan atau keseksamaan adalah pusat dari pencarian terus menerus akan kesempurnaan dalam melaksanakan jasa profesional. Keseksamaan

mengharuskan setiap auditor untuk melaksanakan tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Kompetensi adalah hasil dari pendidikan dan pengalaman. Pendidikan diawali dengan persiapan diri untuk memasuki profesi tersebut. Dilanjutkan dengan pendidikan profesi berkelanjutan melalui jenjang karir anggota. Pengalaman meliputi kerja magang dan penerimaan tanggung jawab yang meningkat selama usia profesional anggota.

### **2.1.3 Sistem Pengendalian Intern**

#### **2.1.3.1 Pengertian Pengendalian Intern**

*Internal Control (IC)* terdiri dari dua kata, yaitu *Internal* dan *Control*. *Internal* memiliki arti *existing or situated within the limits or surface of something* atau dapat didefinisikan sebagai sesuatu yang berhubungan dengan suatu struktur organisasi. Sedangkan kata *control* memiliki arti *to reduce the incidence or severity of to innocuous level* dengan arti sempit untuk mengurangi insiden dari lebih buruknya suatu kejadian. (Reeve dan Fees, dalam Imayanti, 2010;15)

*Internal Control* selanjutnya disebut Pengendalian Internal menurut COSO (*Commitee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission*) (2013) adalah :

*“a procces, effected by an entity’s board od directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding to achievement of objectives in the following catagories :*

- *Effectiveness and efficiency of operations.*
- *Reliability of financial reporting.*
- *Compliance with applicable laws and regulations.”*

Sedangkan menurut Sukrisno Agoes (2008:79), pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan, seperti keandalan laporan keuangan, efektifitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Sebelumnya, istilah yang dipakai untuk sistem pengendalian intern adalah sistem pengawasan intern, dan struktur pengendalian intern. Mulai tahun 2001 istilah resmi yang digunakan IAI (Ikatan Akuntan Indonesia) adalah pengendalian internal. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut :

- a) Keandalan laporan keuangan;
- b) Efektif dan efisiensi operasi dan;
- c) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku

(Agoes dalam Dwi Saputra, 2009;40)

Imam Nashirudin dalam Dwi Saputra (2009;38) berpendapat bahwa setiap tindakan manajemen selalu didasarkan pada rencana yang telah disusun terlebih dahulu. Untuk menjamin agar pelaksanaan kegiatan sesuai dengan rencana yang telah disusun, maka diperlukan pengendalian. Pengendalian pada dasarnya adalah kegiatan pelaksanaan dan perencanaan, sehingga kalau terjadi penyimpangan dapat segera diluruskan atau dikembangkan pada rencana semula.

Pengendalian internal (*internal control*) adalah rencana organisasi dan metode bisnis yang digunakan untuk menjaga aset, memberikan informasi yang akurat dan andal, mendorong dan memperbaiki efisiensi jalannya organisasi, serta membantu menyesuaikan dengan kebijakan yang ditetapkan. Pengendalian internal melaksanakan tiga fungsi penting yaitu, pengendalian pencegahan (*preventive control*), pengendalian pemeriksaan (*detective control*), pengendalian korektif (*corrective control*). (Singleton dalam Dwi Saputra, 2009;41)

Sistem pengendalian internal yang digunakan dalam organisasi atau perusahaan merupakan faktor penentu untuk keandalan laporan keuangan yang dihasilkan oleh organisasi atau perusahaan tersebut. Arti dari sistem pengendalian itu pada hakekatnya menurut pengertian AICPA (*American Institute of Certified Public Accountant*) adalah,

“segala rencana dan peralatan, cara dan ukuran yang terkoordinasi dalam suatu organisasi untuk menguasai harta kekayaan, mengecek ketelitian dan kebenaran pencatatan data akuntansi, meningkatkan efisiensi operasi atau kerja, dan mendorong ditaatinya kebijaksanaan yang telah ditetapkan.”

Pengertian diatas mencakup kebijaksanaan prosedur dan praktek-praktek yang telah ditetapkan dan telah dianjurkan oleh manajemen (pimpinan) organisasi atau perusahaan yang bersangkutan dan mencakup pula struktur organisasi serta tindakan lain untuk melaksanakan kebijakan prosedur dan praktek-praktek tersebut. Sistem pengendalian dalam arti sempit, sering dipergunakan dalam bidang akuntansi dengan sebutan *internal check*. (Sugiyanto dalam Fatimah, 2008)

Menurut Newens dalam Imayanti (2010;21), terdapat empat hal penting dalam penerapan pengendalian internal terhadap akuntabilitas publik diantaranya :

- 1) *Effectiveness*
- 2) *Efficiency*
- 3) *Compliance, and*
- 4) *Reporting*

Newens juga menyatakan bahwa metode untuk mengembangkan dan mempertahankan level optimum pengendalian internal bisa dilihat pada gambar dibawah ini :



**Gambar 2.1**  
*Methods to developed and maintain the optimum level of internal control. (Newens, County of Yolo Internal Control Standards, 2005)*

### 2.1.3.2 Tujuan Pengendalian Internal

Pengendalian internal memberikan jaminan yang wajar bahwa, aktiva dilindungi dan digunakan untuk pencapaian tujuan usaha, informasi bisnis akurat, dan karyawan mematuhi peraturan dan ketentuan. Pengendalian internal dapat melindungi aktiva dengan mencegah pencurian, penggelapan, penyalahgunaan,

atau penempatan aktiva pada lokasi yang tidak tepat. Salah satu pelanggaran serius atas pengendalian internal adalah penggelapan oleh karyawan.

Tujuan pengendalian internal menurut *Commitee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission (COSO)* (2013) sebagai berikut :

1) *Effectiveness and efficiency of operations*

Pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi dari semua operasi sehingga dapat mengendalikan biaya yang bertujuan untuk mencapai tujuan organisasi.

2) *Reliability of financial reporting*

Pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan keandalan data serta catatan-catatan akuntansi dalam bentuk laporan manajemen sehingga tidak menyesatkan pemakai laporan tersebut dan dapat diuji kebenarannya.

3) *Compliance with applicable laws and regulations*

Pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan kepatuhan karyawan terhadap hukum dan peraturan yang telah ditetapkan oleh manajemen. Kebijakan pimpinan yang telah ditetapkan merupakan alat pengendali dari berbagai kegiatan perusahaan yang harus ditaati dan dijalankan oleh setiap unit organisasi.

Ketiga tujuan pengendalian internal tersebut merupakan hasil dari suatu pengendalian internal yang memadai, sedangkan komponen-komponen pengendalian internal merupakan proses untuk menghasilkan pengendalian

internal yang memadai tersebut. Agar tujuan pengendalian internal tercapai, maka diperlukan keahlian serta kecermatan profesional dari auditor internal perusahaan untuk menilai dan memberikan rekomendasi atas temuannya untuk membantu manajemen dalam melakukan pembenahan.

Pengendalian intern harus dipandang tidak sebagai sistem itu sendiri tetapi sebagai bagian dari sistem yang lebih besar, sebab akan menjadi tidak efektif sama sekali atau bahkan mungkin menyesatkan. Untuk itu, tujuan pengendalian intern haruslah jelas. Manusia tidaklah sempurna, mereka tidak lepas dari kelalaian dan persengkokolan. Jika manusia itu sempurna pengendalian intern hanyalah merupakan penyedia-nyian sumber data. Pengendalian intern adalah manusia, struktur pengendalian intern mencakup kegiatan pengecekan oleh seseorang terhadap pekerjaan orang lainnya. Tujuan pengendalian intern harus dipandang secara relevan dengan individu yang menjalankan sistem pengendalian tersebut. Sistem harus dirancang sedemikian rupa sehingga setiap pegawai yakin bahwa pengendalian bertujuan melindungi kesulitan-kesulitan dalam operasi organisasi yang sebaliknya dapat mempengaruhi mereka secara pribadi. (Fatimah dalam Dwi Saputra, 2009;44)

### **2.1.3.3 Komponen Pengendalian Internal**

Menurut Arrens dan Beasley dalam Herawaty (2013;7), didalam pengendalian internal terdapat struktur yang terdiri dari lima komponen yaitu :

- a) *Control environment;*
- b) *Risk assessment;*

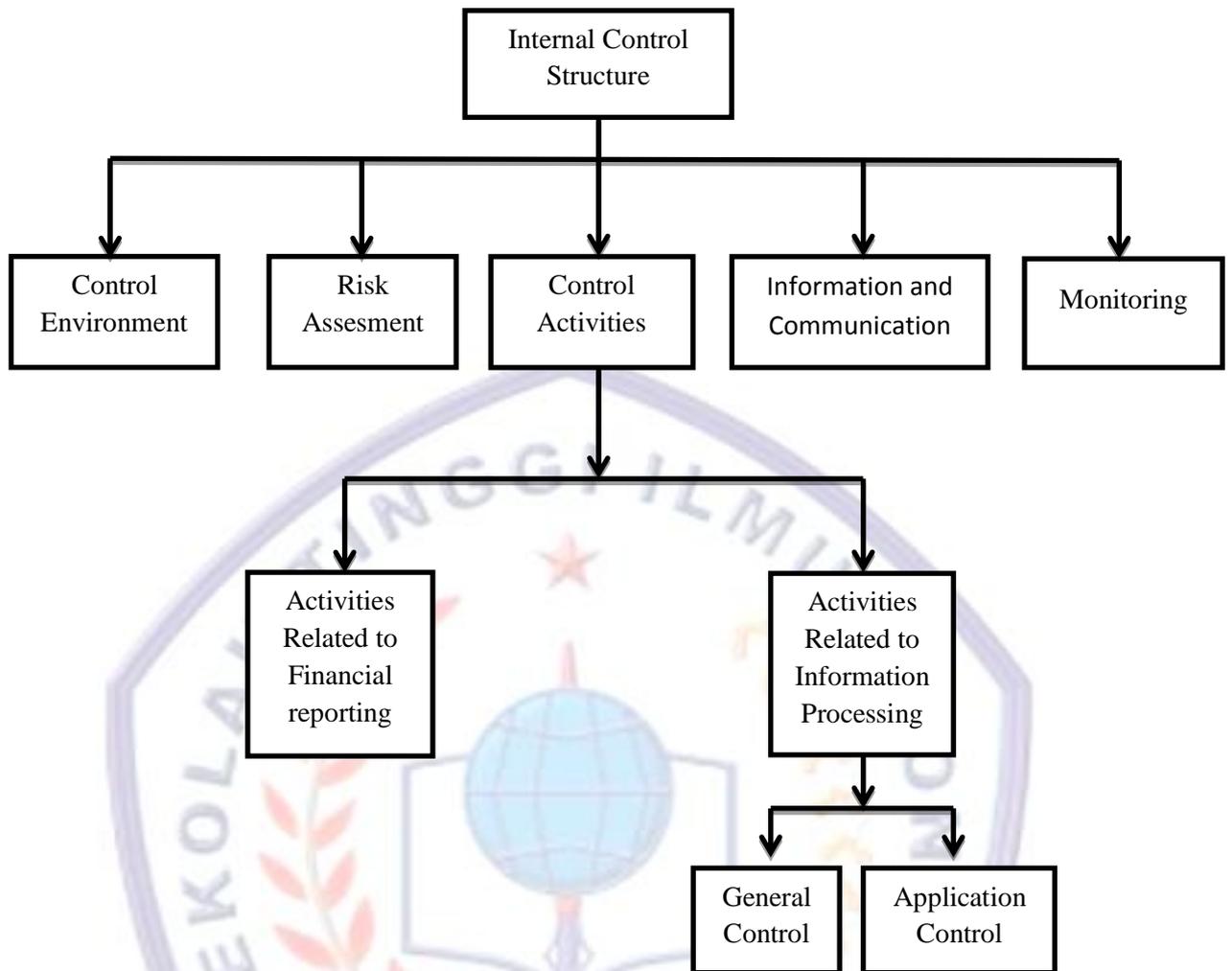
- c) *Control activities;*
- d) *Information and communication dan*
- e) *Monitoring.*

Kelima komponen yang saling berkaitan tersebut akan dijelaskan sebagai berikut ;

- 1) Lingkungan Pengendalian. Lingkungan pengendalian menyediakan arahan bagi organisasi dan mempengaruhi kesadaran pengendalian dari orang-orang yang ada di dalam organisasi tersebut. Lingkungan pengendalian menjadi dasar bagi komponen yang lain dan menyediakan disiplin serta struktur. Inti dari struktur pengendalian intern yang efektif adalah bagaimana manajemen memandang pengendalian tersebut. Lingkungan pengendalian terdiri dari integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, serta pemberian wewenang dan tanggung jawab.
- 2) Penentuan Risiko audit. Setiap organisasi memiliki tingkat risiko audit yang berlainan, dimana untuk dapat mencapai tujuan perusahaan maka risiko audit-risiko audit itu harus bisa dikendalikan. Pihak manajemen harus mengidentifikasi berbagai risiko audit agar mencapai tingkat risiko audit yang minimal.

- 3) **Aktivitas Pengendalian.** Untuk mengendalikan risiko audit dan mencapai tujuan organisasi maka manajemen harus menerapkan kegiatan pengendalian yang diantaranya sebagai berikut: review terhadap kinerja, adanya pengendalian fisik dan non fisik, serta adanya pemisahan tugas.
- 4) **Informasi dan Komunikasi.** Arus komunikasi yang ada di dalam perusahaan merupakan hal yang sangat penting di dalam mengendalikan risiko audit, khususnya arus informasi yang berjalan ke seluruh arah dan tidak searah dari atas kebawah, dan
- 5) **Pemantauan/Monitoring.** Pemantauan adalah suatu proses yang menaksir kualitas kinerja struktur pengendalian intern, meliputi desain, apakah operasi sesuai dengan yang dimaksud dan apakah modifikasi sesuai dengan kondisi yang berubah. Pemantauan dapat dilakukan dengan kegiatan yang terus menerus (*on going activities*) dan evaluasi periodik terpisah (*separate periodic evaluations*).

Hubungan kelima komponen tersebut dapat dilihat pada gambar berikut :



**Gambar 2.2**

**Bagan Komponen-komponen Pengendalian Internal.  
(Wilkinson, dalam Imayanti, 2010)**

Menurut Romney (2005) yang diterjemahkan Imayanti (2010), lima komponen tersebut saling berhubungan dengan pengendalian internal, dan menggambarannya sebagai berikut :

Komponen	Deskripsi
Lingkungan	<i>The Core</i> bisnis yang menjadi atribut perusahaan,

Pengendalian	termasuk integritas, nilai etika, dan keseluruhan lingkungan tempat mereka bekerja. Lingkungan pengendalian merupakan mesin yang menjalankan organisasi dan dasar dimana segalanya harus berhenti.
Aktivitas Pengendalian	Prosedur dan kebijakan pengendalian harus dibangun dan dilaksanakan untuk membantu menjamin bahwa pelaksanaan diidentifikasi oleh manajemen sebagai sesuatu yang penting dalam mengatasi risiko dan pencapaian tujuan organisasi dilaksanakan secara efektif.
Penilaian Risiko	Organisasi harus menyadari dan mengatasi resiko yang dihadapi. Organisasi harus menyusun tujuan, terintegritas dengan penjualan, produksi, pemasaran, keuangan, dan aktivitas lain sehingga pelaksanaan organisasi berjalan harmonis. Perlu juga dibangun mekanisme untuk mengidentifikasi, menganalisa, dan mengatur risiko yang terjadi.
Informasi dan Komunikasi	Aktivitas pengendalian dikelilingi oleh sistem informasi dan komunikasi. Sistem informasi dan komunikasi memungkinkan personil dalam organisasi menangkap dan menukar informasi yang diperlukan untuk melaksanakan, mengatur, dan mengawasi pelaksanaan.
Pengawasan	Semua proses harus diawasi, dan modifikasinya sangat

	penting. Dengan pengawasan, sistem dapat beraksi secara dinamis, dan berubah sesuai dengan kondisi
--	--

**Tabel 2.1**

**Lima Komponen dalam Model Pengendalian Internal COSO**

**2.1.4 Pengaruh Keahlian dan Kecermatan Profesional Auditor Internal Terhadap Efektifitas Penerapan Struktur Pengendalian intern**

*Internal auditing* atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan. Pada dasarnya, audit internal bertujuan dan berfungsi untuk membantu manajemen dalam mengembangkan tujuan dan sasaran organisasi melalui sistem pengendalian internal yang ditetapkan. Perusahaan atau organisasi yang mempunyai pengendalian internal, sebagai langkah dalam penunjang perusahaan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Pengendalian internal haruslah terus dikembangkan untuk meminimalisir terjadinya hambatan perusahaan dalam memenuhi tujuannya, untuk itu dibutuhkan peran auditor internal untuk membantu manajemen dalam memeriksa, menganalisa, serta memberikan rekomendasi mengenai pengendalian internal perusahaan apakah sudah berjalan secara efektif dan efisien. Maka dari itu auditor internal dituntut untuk memiliki keahlian serta kecermatan profesional dalam menjalankan tugasnya guna memberikan nilai tambah sehingga pengendalian internal perusahaan dapat terus dikembangkan oleh manajemen.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Widyaningsih tahun 2010 yang berjudul Pengaruh Audit Internal Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern Biaya Produksi, bertujuan untuk menguji audit internal terhadap pengendalian intern pada PT. Dirgantara Indonesia dan menemukan bahwa audit intern memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pengendalian intern yang diantaranya terbagi kedalam indikator sebagai berikut :

<b>Penerapan Audit Internal</b>	<b>Rata-rata</b>	<b>Kriteria Penilaian</b>
1. Independensi	88,50	Sangat Memadai
2. Kemampuan Profesional	82,86	Memadai
3. Lingkup Pekerjaan	85,75	Memadai
4. Pelaksanaan Kegiatan Audit	85,20	Memadai
5. Manajemen Bagian Audit	82,00	Memadai

Hasil analisis menunjukkan bahwa kemampuan profesional audit internal memiliki pengaruh secara signifikan terhadap efektifitas pengendalian internal perusahaan dengan nilai 82,86. Ni Putu Eka Desyanti dengan judul Pengaruh Independensi, Keahlian Profesional, Pengalaman Kerja Pengawas Intern Terhadap Efektivitas Penerapan Struktur Pengendalian Intern Pada Bank Perkreditan Rakyat di Kabupaten Badung (2008). Hasil penelitian memperlihatkan baik secara simultan maupun parsial variabel independensi, keahlian dan pengalaman mempengaruhi efektifitas penerapan struktur pengendalian intern secara signifikan. R square sebesar 90, 6% dan sisanya dipengaruhi oleh faktor lain. Variabel yang paling dominan adalah keahlian

profesional. Demikian dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Wayan dan Dianawati membuktikan bahwa pengendalian internal dipengaruhi oleh keahlian dan kecermatan profesional auditor internal dengan cukup signifikan.

Dilihat dari penelitian terdahulu dapat disimpulkan bahwa audit internal dapat mempengaruhi efektivitas penerapan struktur pengendalian interna perusahaan salah satunya keahlian dan kecermatan profesional.

Keahlian dan kecermatan profesional menjadikan suatu standar yang harus dijalankan oleh auditor internal, karena dengan adanya hal tersebut seorang auditor internal dapat dikatakan berkompeten. Auditor internal merupakan salah satu kunci sukses bagi manajemen dalam menjalankan suatu perusahaan. Suatu pengendalian internal dikatakan berkualitas apabila telah dikerjakan oleh auditor internal yang memiliki keahlian dan kecermatan profesional dalam memeriksa, menganalisa, serta memberikan rekomendasi yang dapat dilakukannya pembenahan secara terus menerus.

Untuk dapat melaksanakan audit internal yang memadai, para auditor internal sebaiknya berpedoman kepada norma-norma praktek profesional audit internal. Adapun norma praktek profesional audit internal menurut Hiro Tugiman (2006: 16). adalah sebagai berikut:

- 1) Independensi: Audit internal harus mandiri dan terpisah dari kegiatan yang diauditnya.
- 2) Kemampuan Profesional: Audit internal harus mencerminkan keahlian dan ketelitian profesional.

- 3) Lingkup Pekerjaan: Lingkup pekerjaan auditor internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.
- 4) Pelaksanaan Kegiatan Audit: Kegiatan audit harus meliputi perencanaan audit, pengujian, serta pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil dan menindaklanjuti (*follow up*).
- 5) Manajemen Bagian Audit Internal: Pimpinan audit internal harus mengelola bagian audit internal secara tepat.

Pada penjelasan diatas, dapat disimpulkan bahwa apabila seorang auditor internal memiliki kompetensi dan berfikir kritis maka akan berpengaruh terhadap penilaian pada efektifitas pengendalian internal perusahaan, dan memberikan suatu rekomendasi yang tepat untuk ditindak lanjuti agar menciptakan suatu kinerja perusahaan yang baik.

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

Dalam menjalankan perusahaan diperlukan suatu pengendalian internal untuk menata kinerja agar berjalan sesuai tujuan. Fungsi dari pengendalian internal tersebut salah satunya untuk menciptakan kinerja yang efektif dan efisien sehingga dalam pencapaian tujuan perusahaan dapat berjalan dengan sesuai. Namun pengendalian internal harus terus dilakukan perbaikan dan pengembangan yang dimaksudkan untuk lebih terciptanya suatu tatanan perusahaan yang baik,

untuk itu perusahaan memerlukan audit internal untuk menilai apakah pengendalian internal perusahaan sudah berjalan secara efektif dan efisien.

Menurut (Sawyer, 2005;10) menyebutkan audit internal adalah :

“Sebuah penilaian yang sistematis dan obyektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah:

1. Informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan;
2. Risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi;
3. Peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti;
4. Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi;
5. Sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan
6. Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif – semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif”

Dari pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa peran audit internal mampu membantu manajemen dalam mengelola pengendalian internal secara efektif dan efisien, sehingga manajemen tetap fokus dalam pencapaian tujuan perusahaan. Dapat diartikan bahwa fungsi audit internal meliputi kegiatan pemeriksaan segala kegiatan dan tahapannya yang tidak terbatas pada bagian keuangan saja. Tidak hanya sampai disitu, audit internal juga mencakup penyelesaian masalah jika terdapat ketidaksesuaian didalamnya, melalui rekomendasi-rekomendasi yang membangun. (Mulyadi, dalam Pramono dan Raharja, 2012). Semakin majunya perusahaan maka manajemen perusahaan tidak cukup hanya diberikan informasi mengenai aktivitas keuangan perusahaan namun juga dibutuhkan adanya pengembangan dalam bidang pemeriksaan, yang secara independen

berfungsi melakukan penilaian dalam perusahaan untuk memberikan pelayanan terhadap pelaksanaan pengujian dan penilaian mengenai kecukupan efektivitas pengendalian, dan pada situasi ini dibutuhkan adanya peranan dari auditor internal yang dimaksudkan untuk memperbaiki kinerja perusahaan. (Hiro Tugiman, dalam Herawaty, 2013)

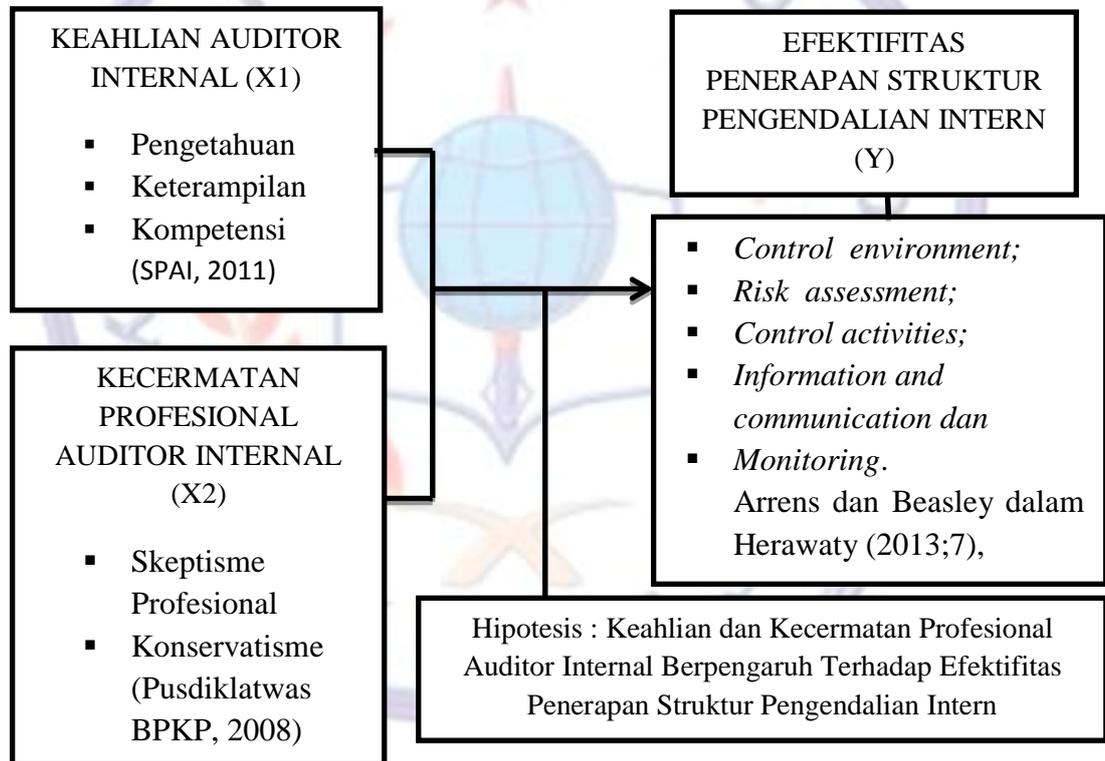
Auditor internal yang memiliki keahlian dan kecermatan profesi dalam menjalankan tugasnya menjadikan suatu nilai tambah bagi terciptanya suatu tatanan kelola perusahaan yang baik. Pengendalian internal merupakan suatu rencana organisasi yang bertujuan untuk melindungi aset perusahaan, memberikan informasi yang akurat dan andal, mendorong dan memperbaiki efisiensi jalannya organisasi, serta membantu menyesuaikan dengan kebijakan yang ditetapkan. Keahlian tersebut ditunjukkan antara lain dengan sertifikasi dan kualifikasi profesional, seperti CIA dan gelar-gelar profesi yang lain. Fungsi Audit Internal secara kolektif harus memiliki pengetahuan tentang risiko dan pengendalian yang penting dalam bidang teknologi informasi dan teknik-teknik audit berbasis teknologi informasi yang tersedia. (SPAI, 2011;10) . Pusdiklatwas BPKP (2008) menyatakan bahwa auditor Internal harus menerapkan kecermatan dan keterampilan yang layak nya dilakukan oleh seorang auditor internal yang prudent dan kompeten.

Tujuan pengendalian internal menurut *Commitee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission (COSO)* (2013) sebagai berikut :

- *Effectiveness and efficiency of operations.*

- *Reliability of financial reporting.*
- *Compliance with applicable laws and regulations.*

Dengan adanya pengendalian internal perusahaan dapat lebih terorganisir terhadap kinerja yang dilakukannya. Sehingga seluruh aset perusahaan mampu disalurkan secara efektif dan efisien. Berdasarkan uraian diatas, selanjutnya akan dijelaskan dalam bentuk kerangka pemikiran yang dapat dilihat pada gambar berikut :



**Gambar 2.3 Kerangka Pemikiran**

### 2.3 Hipotesis

Berdasarkan uraian pada pembahasan sebelumnya maka penulis merumuskan hipotesis dimana terdapat pengaruh antara keahlian dan kecermatan profesional auditor internal terhadap efektivitas penerapan struktur pengendalian internal perusahaan.

