

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini disusun merujuk dan berdasarkan pada penelitian-penelitian terdahulu. Berikut akan dijelaskan beberapa penelitian terdahulu yang secara garis besar mengenai penelitian sebelumnya beserta persamaan dan perbedaan yang dapat mendukung penelitian sekarang.

a. **Ni Luh Gede Tami Asri Giri *et al* (2014)**

Ni Luh Gede Tami Asri Giri *et al* (2014) melakukan penelitian tentang efektivitas fungsi pengawas sebagai internal auditor dalam pengawasan operasional LPD se - Kecamatan Pupuan. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengukur tingkat efektivitas pengawas internal dalam melakukan pengawasannya dalam operasional LDP. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 17 LPD yang ada se - Kecamatan Pupuan.

Teknik analisis data yang digunakan adalah teknik analisis kuantitatif. Hasil penelitian ini menunjukkan pengawas internal LPD sebagai internal auditor se - Kecamatan Pupuan memiliki fungsi pengawasan terhadap operasional LPD, dari 17 LPD yang ada di Kecamatan Pupuan, ada 16 LPD dinyatakan pengawas internal secara aktif mengawasi kebijakan operasional dan praktik akuntansi serta pelaporan keuangan. Sisanya LPD desa Pekraman Sai, tidak melaksanakan fungsi pengawas internal LPD sesuai dengan program kerja pengawas internal.

Persamaan :

Penelitian ini meneleti tentang efektifitas auditor internal dan teknik pengumpulan data juga dilakukan dengan wawancara.

Perbedaan :

- a. Penelitian ini menggunakan teknik analisis kuantitatif, sedangkan peneliti menggunakan teknik analisis kualitatif.
- b. Penelitian ini melakukan pengawasan operasional, sedangkan peneliti tidak melakukan pengawasan operasional.

b. I Made Suarsa Darma Putra dan I Made Karya Utama (2014)

I Made Suarsa Darma Putra dan I Made Karya Utama (2014) melakukan penelitian tentang efektivitas *night auditor* dan hubungannya dengan pengendalian intern pada hotel bintang lima. Tujuan penelitian ini adalah menguji apakah terdapat hubungan antara efektivitas fungsi auditor malam hari dengan pengawasan dan monitoring internal pada hotel bintang lima di kawasan Badung. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 62 responden pada hotel bertaraf bintang lima di kawasan Badung.

Teknik analisis yang digunakan adalah teknik kuantitatif statistik non parametik dengan melakukan kalkulasi hitungan yang berhubungan dengan efektivitas fungsi auditor malam hari serta hubungan pengendalian intern pada hotel bintang lima di kabupaten Badung. Hasil dari penelitian ini menunjukkan fungsi auditor malam hari pada hotel bintang lima di Kabupaten Badung termasuk kategori sangat efektif, selain itu terdapat hubungan yang sedang atau cukup

antara efektivitas fungsi auditor malam hari dengan pengendalian intern pada hotel bintang lima di Kabupaten Badung.

Persamaan :

Penelitian ini meneliti tentang efektifitas auditor internal.

Perbedaan :

- a. Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data dengan kuisioner, sedangkan peneliti menggunakan teknik pengumpulan data dengan wawancara dan dokumen - dokumen perusahaan.
- b. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah hotel bertaraf bintang lima di Badung, sedangkan sampel yang digunakan peneliti adalah perusahaan BUMN.

c. Robyn Pilcher (2014)

Robyn Pilcher (2014) melakukan penelitian tentang peran audit internal pemerintahan pemerintah daerah di Australia : sebuah langkah yang tepat. Tujuan dari penelitian ini adalah memahami keterkaitan antara pemerintahan dengan audit internal pemerintah daerah terhadap pengenalan akuntansi akrual dan IFRS menjadi semakin penting. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor internal pemerintah daerah Australian.

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kualitatif. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa masih ada perbedaan dan ketidak konsistenan antar negara - negara dalam hal bagaimana keseriusan mereka dalam pelaksanaan fungsi audit internal.

Persamaan :

Penelitian ini menggunakan teknik analisis kualitatif dengan menggunakan wawancara sebagai teknik pengambilan data.

Perbedaan :

Penelitian ini menggunakan sampel auditor internal pemerintah daerah, sedangkan peneliti menggunakan sampel auditor internal BUMN.

d. Natalia Evindonta Taringan *et al* (2013)

Natalia Evindonta Taringan *et al* (2013) melakukan penelitian tentang peran internal auditor terhadap efektifitas pengendalian internal *process credit granting and collection*. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh peranan internal auditor terhadap efektifitas pengendalian *internal process credit granting and collection* pada PT X di Jakarta dan untuk mengetahui sejauh mana efektifitas pengendalian *internal process credit granting and collection* pada PT X. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah berjumlah kurang dari 30 auditor internal pada PT X.

Teknik analisis yang digunakan adalah teknik analisis deskriptif dengan pendekatan pada studi kasus. Hasil penelitian ini menunjukkan peranan internal auditor berpengaruh signifikan terhadap efektifitas pengendalian internal *process credit and granting and collection* di PT X sebesar 13.9% dan 86.1% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diteliti seperti pendekatan *risk – based* audit yang dilakukan internal auditor.

Persamaan :

Penelitian ini meneliti tentang peran auditor internal.

Perbedaan :

Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data dengan kuisisioner, sedangkan peneliti menggunakan teknik pengumpulan data dengan wawancara dan dokumen - dokumen perusahaan.

e. Arfina Phoaniary Phoa (2013)

Arfina Phoaniary Phoa (2013) melakukan penelitian tentang evaluasi peranan internal audit dalam meningkatkan kinerja bagian produksi PT X, di Makassar. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk dapat melihat pengaruh / fenomena yang terjadi terhadap rekomendasi *internal audit* pada bagian produksi dalam meningkatkan efektifitas. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah PT X yang ada di Makassar.

Teknik analisis yang digunakan adalah teknik analisis kualitatif. Hasil penelitian ini menemukan bahwa internal audit telah banyak memberikan manfaat dan menunjang peningkatan kinerja bagian produksi melalui rekomendasi yang diberikan.

Persamaan :

- a. Penelitian ini meneliti tentang peranan internal auditor.
- b. Penelitian ini menggunakan teknik analisis kualitatif.

Perbedaan :

Penelitian ini menguji untuk meningkatkan bagian produksi perusahaan, sedangkan peneliti menguji peran audit internal dalam meningkatkan keefektifitas pengendalian internal untuk pencapaian tujuan perusahaan.

f. Masripah (2013)

Masripah (2013) melakukan penelitian tentang evaluasi audit internal LUB PTBN 2008 – 2011 untuk menilai efektifitas implementasi ISO / IEC 17025:2005. Tujuan dari penelitian ini adalah agar implementasi standar ISO / IEC 17025:2005 di LUB PTBN dapat berjalan lebih baik dan dapat melakukan peningkatan berkelanjutan. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor pada Pusat Bahan Bakar Nuklir di Batan.

Teknik analisis yang digunakan adalah teknik analisis kualitatif. Hasil penelitian ini menunjukkan klausul 5.2 (personil), 5.4 (metode pengujian, metode kalibrasi, dan validasi metode), 5.5 (peralatan), dan 5.9 (jaminan mutu hasil pengujian dan kalibrasi) merupakan klausul yang sering ditemukan ketidaksesuaian dalam audit internal, sehingga untuk mencegah melemahnya efektifitas dalam implementasi standar ISO / IEC 17025, hal – hal yang perlu ditingkatkan oleh organisasi LUB PTBN adalah : kompetensi personil teknis, tanggung jawab manajemen, peran UJM, evaluasi peningkatan efektifitas SMM.

Persamaan :

- a. Penelitian ini meneliti tentang evaluasi audit internal.
- b. Penelitian ini juga menggunakan teknik analisis kualitatif

Perbedaan :

Penelitian ini menilai efektifitas implemtasi ISO / IEC 17025:2005, sedangkan peneliti menilai efektifitas audit internal.

g. Hermanson, D.R., et al., (2012)

Hermanson, D.R., *et al.*, (2012) melakukan penelitian tentang bagaimana efektifitas dalam organisasi internal kontrol ? wawasan khusus elemen internal kontrol. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk meminta kepala audit eksekutif (CAES) dan manajer internal audit untuk menilai kekuatan dan kelemahan pengendalian internal organisasi mereka. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan 500 kepala audit eksekutif (CAES) di Amerika Utara.

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kuantitatif. Hasil penelitian ini adalah menunjukkan peningkatan terhadap apresiasi, manajemen override, perbedaan industry dalam pengawasan, dan nilai potensi CAES saat melaporkan terutama untuk komite audit, serta setelah staf audit internal.

Persamaan :

Penelitian ini meneliti tentang efektifitas internal kontrol.

Perbedaan :

Penelitian ini menggunakan sampel kepala audit eksekutif, sedangkan peneliti menggunakan sampel auditor internal BUMN.

h. Yudi Ardianto T. (2012)

Yudi Ardianto T. (2012) melakukan penelitian tentang evaluasi efektivitas fungsi satuan pengawas intern. Tujuan dari penelitian ini adalah Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui fungsi satuan pengawasan intern di suatu perusahaan telah memiliki kualitas yang baik dalam melaksanakan audit

internal sesuai standar profesi audit internal tentang *quality assurance*, khususnya bagaimana fungsi SPI merencanakan pekerjaan auditnya. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi pada perusahaan BUMN.

Teknik analisis yang digunakan adalah teknik analisis deskriptif. Hasil penelitian ini menunjukkan dari prosedur perencanaan yang ada di standar *quality assurance* tentang penelaahan internal dengan prosedur perencanaan di BUMN telah memiliki kesesuaian dalam melakukan perencanaan audit, sehingga dapat dikatakan efektif dalam melaksanakan audit internalnya.

Persamaan :

- a. Peneliti menggunakan teknik pengumpulan data dengan wawancara dan dokumen - dokumen perusahaan.
- b. Penelitian ini juga menggunakan sampel perusahaan BUMN.

Perbedaan :

Penelitian ini mengevaluasi satuan pengawasan internal, sedangkan peneliti menganalisis efektifitas audit internal.

i. Denies Priantinah dan Megasari Chitra Adhistry (2012)

Denies Priantinah dan Megasari Chitra Adhistry (2012) melakukan penelitian tentang persepsi karyawan tentang peran auditor internal sebagai pengawas, konsultan, dan katalisator dalam pencapaian tujuan perusahaan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana peran auditor internal sebagai pengawas, konsultan, dan katalisator dalam pencapaian tujuan perusahaan menurut persepsi karyawan. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh karyawan Hotel Inna Garuda Yogyakarta berjumlah 230 orang,

pengambilan sampel menggunakan purposive sampling yaitu dengan menggunakan pertimbangan tertentu, jadi 69 responden yang digunakan dalam penelitian ini.

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis kuantitatif. Hasil penelitian menunjukkan tentang peran auditor internal sebagai pengawas, konsultan dan katalisator dalam pencapaian tujuan perusahaan berdasarkan hasil perhitungan distribusi kecenderungan frekuensi variabel dapat diketahui bahwa persebaran data dari peran ini dikategorikan cukup baik.

Persamaan :

Penelitian ini meneliti tentang peran auditor internal.

Perbedaan :

- a. Penelitian ini menggunakan sampel karyawan Hotel Inna Garuda Yogyakarta.
- b. Penelitian ini menggunakan teknik analisis kuantitatif, sedangkan peneliti menggunakan teknik analisis kualitatif.

j. Muhammad Hidayat (2011)

Muhammad Hidayat (2011) melakukan penelitian tentang peranan audit intern sebagai *strategic business partner* di PT. Pertani (Persero) wilayah Sumatera bagian selatan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui implementasi audit intern di PT. Pertani (Persero) sebagai *strategic business partner*. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah audit intern PT. Pertani (Persero) wilayah Sumatera bagian selatan.

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis kualitatif yaitu dengan mengklasifikasikan data, menguraikan secara deskriptif hasil penelitian yang dilakukan serta mengambil kesimpulan secara kualitatif berdasarkan analisis antara teori - teori yang berkembang saat ini dan kondisi yang ditemukan di perusahaan. Hasil penelitian menunjukkan peranan auditor sebagai *strategic business partner* telah berjalan dengan baik. Dimana auditor intern telah mampu menjalankan tuntutannya dimana auditor intern mampu memahami lingkungan operasional perusahaan, memiliki kemampuan yang cukup dalam bidang audit, menjadi solusi bagi *auditee*, selalu bersikap konstruktif dan berkomunikasi demi kondisi yang kondusif, dan auditor sebagai pencegah kesalahan dan kecurangan. Namun dengan luasnya wilayah pemasaran, maka peranan sebagai pencegah kesalahan dan kecurangan belum berjalan efektif.

Persamaan :

- a. Penelitian ini meneliti tentang peran auditor internal.
- b. Penelitian ini menggunakan teknik analisis data kualitatif.

Perbedaan :

Penelitian ini lebih berfokus pada *strategic business partner*, sedangkan peneliti lebih berfokus pada peran auditor internal.

2.2 Landasan Teori

Dalam sub bab ini akan diuraikan teori - teori yang berkaitan dan mendasari penelitian yang akan dilakukan sekarang.

2.2.1 Pengertian Audit

The Institute of Internal Auditor (2000) mendefinisikan audit internal sebagai berikut :

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.

Audit internal adalah aktivitas independen, keyakinan objektif, dan aktivitas konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. Audit internal ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan melakukan pendekatan sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektifitas manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola. Sedangkan Yayasan Pendidikan Internal Auditor / YPIA (2004 : 5), mendefinisikan auditor internal sebagai “Kegiatan *assurance* dan konsultasi yang independen dan objektif yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi”.

Sawyer *et. al.*, (2005), mendefinikan audit internal sebagai “Sebuah penilaian yang sistematis dan obyektif”. Audit internal melakukan penilaian terhadap operasi dan kontrol yang berbeda - beda dalam organisasi untuk menentukan :

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 bias diterima telah diikuti.
4. Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi.
5. Sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis.
6. Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif.

Audit pada organisasi sektor publik menurut Indra Bastian (2014 : 4) didefinisikan “Sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik”.

Berdasarkan pengertian di atas ditarik kesimpulan bahwa adanya persamaan antara audit internal pada perusahaan dengan audit pada organisasi sektor publik, yaitu mengevaluasi proses sistematis secara objektif untuk meningkatkan efektifitas sistem dan prosedur pada perusahaan.

Pada setiap audit, penetapan tujuan untuk menentukan jenis audit yang dilaksanakan serta standar audit yang harus diikuti oleh auditor merupakan awalan. Jenis audit pada sektor publik dibedakan menjadi empat, yaitu :

- a) Audit Kepatuhan adalah memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan.
- b) Audit Keuangan Program Publik adalah pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang - undangan yang berlaku (*compliance test*).
- c) Audit Kinerja Sektor Publik adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program / kegiatan pemerintah yang diaudit.
- d) Audit Investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan.

2.2.2 Tujuan Audit Internal

Tujuan dari audit internal adalah memberikan pelayanan kepada organisasi, dalam rangka membantu semua anggota organisasi. Bantuan yang diberikan sebagai tujuan akhir adalah agar semua anggota organisasi dapat melaksanakan tanggungjawab yang dibebankan kepadanya secara efektif, atau lebih jauh lagi mencapai efektifitas optimal. Audit internal membantu manajemen dalam mencari kemungkinan yang terbaik (*best possible*) dalam penggunaan

modal secara efektif dan efisien, termasuk peningkatan efektifitas pengendalian dalam batas - batas biaya yang wajar.

Tujuan audit internal menurut Hiro Tugiman (2003 : 72), adalah “Untuk membantu anggota organisasi untuk melaksanakan tanggungjawabnya secara efektif”. Untuk mencapai tujuan ini staf audit internal diharapkan dapat memenuhinya dengan analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi dan informasi tentang kegiatan yang dianalisis. Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor internal harus melakukan kegiatan - kegiatan sebagai berikut :

- a. Menganalisis dan menilai kebaikan, memadai tidaknya penerapan dari sistem pengendalian internal dan pengendalian operasional lainnya, serta mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang tidak terlalu mahal.
- b. Memastikan ketaatan terhadap kebijakan, rencana, dan prosedur - prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen.
- c. Memastikan seberapa jauh harta perusahaan dipertanggungjawabkan dan dilindungi dari kemungkinan terjadinya segala bentuk pencurian, kecurangan dan penyalahgunaan.
- d. Memastikan bahwa pengolahan data yang dikembangkan dalam organisasi dapat dipercaya.
- e. Menilai mutu pekerjaan setiap bagian dalam melaksanakan tugas yang diberikan oleh manajemen.
- f. Menyarankan perbaikan - perbaikan operasional dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektifitas.

Sedangkan menurut Akmal (2007 : 5), tujuan audit internal adalah “Memberikan nilai tambah dan melakukan perbaikan - perbaikan operasi organisasi yaitu membantu organisasi dalam mencapai tujuannya dengan melakukan pendekatan yang sistematis, disiplin untuk mengevaluasi dan melakukan perbaikan atas keefektifan manajemen resiko, pengendalian dan proses yang jujur, bersih dan baik”.

Adapun langkah - langkah yang harus dilakukan adalah :

1. Menilai ketepatan dan kecukupan pengendalian manajemen termasuk pengendalian manajemen pengolahan data elektronik.
2. Mengidentifikasi dan mengukur resiko.
3. Menentukan tingkat ketaatan terhadap kebijaksanaan, rencana, prosedur, peraturan dan perundang - undangan.
4. Memastikan pertanggungjawaban dan perlindungan terhadap aktiva.
5. Menentukan tingkat keandalan data atau informasi.
6. Menilai apakah penggunaan sumber daya sudah ekonomis dan efisien serta apakah tujuan organisasi sudah tercapai.
7. Mencegah dan mendeteksi kecurangan.
8. Memberikan jasa konsultasi.

Berdasarkan pengertian diatas, maka dapat dijelaskan bahwa seorang audit internal harus dinamis dan mempunyai pandangan sekarang dan masa depan untuk membantu organisasi dalam mewujudkan tujuan, karena auditor internal berkedudukan sebagai penilai bebas (independen), baik dalam sikap maupun pandangannya yang diperlukan sebagai pertimbangan pengambilan keputusan.

2.2.3 Fungsi Audit Internal

Fungsi utama unit audit internal adalah melakukan audit pada perusahaan atau organisasi yang bersangkutan. Pada unit audit internal terdapat tiga kelompok fungsi yang bekerja agar tujuan unit audit internal dapat tercapai.

Ketiga fungsi tersebut :

1. Fungsi manajemen.
2. Fungsi audit.
3. Fungsi pendukung audit.

Fungsi manajemen lebih berkonsentrasi pengelolaan unit audit secara keseluruhan. Fungsi audit dipimpin oleh pimpinan unit sampai pada staf audit, sedangkan fungsi pendukung audit dipimpin oleh pimpinan unit audit internal dibantu oleh staf tata usaha melaksanakan fungsi audit (pemeriksaan) dan fungsi pendukung (administrasi).

Fungsi manajemen terdiri dari perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengendalian. Salah satu peranan audit internal dalam pengorganisasian untuk mengevaluasi struktur organisasi dan peranan audit internal dalam pengarahan digunakan untuk mengevaluasi sistem dan prosedur.

Mulyadi (2002), mendefinisikan fungsi audit internal adalah “Menyediakan jasa analisis dan evaluasi serta memberikan keyakinan dan rekomendasi serta informasi lain kepada manajemen dan dewan komisaris serta pihak lain yang setara dengan wewenang dan tanggungjawabnya. Konsorsium Organisasi Profesi Internal Auditor (2004) mendefinisikan fungsi audit internal yaitu “Fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan

proses pengelolaan risiko, pengendalian dan *governance* dengan pendekatan yang sistematis, teratur dan menyeluruh.

1. Evaluasi Pengelolaan Risiko

Fungsi audit internal harus membantu organisasi dengan cara mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko signifikan dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko dan sistem pengendalian internal.

2. Evaluasi Pengendalian

Fungsi audit internal harus membantu organisasi dalam memelihara pengendalian internal yang efektif dengan cara mengevaluasi kecukupan, efisien dan efektifitas pengendalian tersebut, serta mendorong peningkatan pengendalian internal secara berkesinambungan.

3. Evaluasi Proses *Governance*

Fungsi audit internal harus menilai dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses *governance* dalam mencapai tujuan - tujuan berikut :

- a. Mengembangkan etika dan nilai - nilai yang memadai di dalam organisasi.
- b. Memastikan pengelolaan kinerja organisasi yang efektif dan akuntabilitas.
- c. Secara efektif mengkomunikasikan resiko dan pengendalian kepada unit - unit yang tepat didalam organisasi.
- d. Secara efektif mengkoordinasikan kegiatan dari, dan mengkomunikasi informasi diantara pimpinan, dewan pengawas audit internal dan eksternal serta manajemen.

2.2.4 Kode Etik dan Standar Audit Internal

Kode etik disusun sebagai hasil dari hubungan yang khusus antara anggota profesi dengan klien. Kepercayaan juga akan meningkat jika organisasi yang membutuhkan jasa professional yakin para professional tidak melanggar kode etik yang telah ditetapkan.

Konsorsium Profesi Internal Auditor (2004 : 6), mengatakan bahwa kode etik memuat standar perilaku pedoman bagi seluruh auditor internal. Standar perilaku tersebut membentuk prinsip - prinsip dasar dalam menjalankan praktik audit internal. Para auditor wajib menjalankan tanggung jawab profesinya dengan bijaksana, penuh martabat, dan kehormatan.

Prinsip - prinsip dasar kode etik auditor internal yang diungkapkan oleh Boyton *et. al.*, (2001) :

1. Integritas (*Integrity*)

Integritas audit internal membentuk kepercayaan dan karenanya memberikan dasar untuk mengandalkan pertimbangan mereka.

2. Objektivitas (*Objectivity*)

Audit internal memperlihatkan tingkat objektivitas professional yang paling tinggi dalam mengumpulkan, mengevaluasi dan mengkomunikasikan informasi tentang aktivitas atau proses yang diperiksa.

3. Kerahasiaan (*Confidentiality*)

Audit internal menghormati nilai dan kepemilikan informasi yang mereka terima serta tidak mengungkapkan informasi tanpa kewenangan yang

tepat kecuali jika ada kewajiban hukum atau professional untuk melakukan hal itu.

4. Kompetensi (*Competency*)

Audit internal menerapkan pengetahuan, kecakapan dan pengalaman yang diperlukan dalam melaksanakan jasa audit internal.

Kode etik audit sektor publik menurut Ihyaul Ulum (2009 : 94) adalah “Prinsip moral atau aturan perilaku yang mengatur hubungan antara auditor dengan auditan, antara auditor dengan auditor, dan antara auditor dengan masyarakat. Prinsip dasar kode etik auditor sektor publik sebagai berikut :

1. Perilaku Pemeriksa Sesuai dengan Tuntutan Organisasi
 - a. Pemeriksa wajib menaati segala aturan perundang - undangan yang berlaku dan melaksanakan tugas kedinasan yang dipercayakan kepadanya dengan penuh pengabdian, kesadaran, dan tanggungjawab.
 - b. Pemeriksa harus memiliki semangat pengabdian yang tinggi kepada organisasinya.
 - c. Pemeriksa harus memiliki keahlian yang diperlukan dalam tugasnya.
 - d. Pemeriksa harus memiliki integritas yang tinggi.
 - e. Pemeriksa dalam melaksanakan tugasnya harus selalu mempertahankan objektivitasnya.
 - f. Pemeriksa wajib menyimpan rahasia jabatan, rahasia negara, rahasia objek yang diperiksa serta hanya dapat mengemukakannya kepada atasan dan atas perintah pejabat yang berwenang atas kuasa peraturan perundang - undangan.

2. Perilaku Pemeriksa dalam Berinteraksi dengan Sesama Pemeriksa
Pemeriksa wajib untuk menggalang kerjasama yang sehat dengan sesama pemeriksa, pemeriksa harus saling mengingatkan, membimbing, dan mengoreksi perilaku sesama pemeriksa, dan pemeriksa harus memiliki rasa kebersamaan dan rasa kekeluargaan di antara sesama pemeriksa.
3. Perilaku Pemeriksa dalam Berinteraksi dengan Pihak yang Diperiksa
 - a. Pemeriksa senantiasa harus menjaga penampilannya sesuai dengan tugas pemeriksa.
 - b. Pemeriksa harus mampu menjalin interaksi yang sehat dengan pihak yang diperiksa.
 - c. Pemeriksa harus mampu menciptakan iklim kerja yang baik dengan pihak yang diperiksa.
 - d. Pemeriksa wajib menggalang kerjasama yang sehat dengan pihak yang diperiksa.

Standar audit berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja audit, dan berkaitan dengan menggunakan prosedur yang ada. Menurut Indra Bastian (2014 : 78) dalam praktiknya di Indonesia, standar audit publik yang dikenal sebagai Standar Pemeriksaan Keuangan Negara adalah sebuah standar pemeriksaan yang memuat persyaratan professional pemeriksa, mutu pelaksanaan pemeriksaan, dan persyaratan laporan pemeriksaan yang professional. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara terdiri dari :

- 1) Standar Umum

Standar umum ini berkaitan dengan ketentuan mendasar untuk menjamin kredibilitas hasil pemeriksaan. Kredibilitas sangat diperlukan oleh semua organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan yang diandalkan oleh para pejabat entitas dan pengguna hasil pemeriksaan lainnya dalam mengambil keputusan, dan merupakan hal yang diharapkan oleh publik dari informasi yang disajikan oleh pemeriksa.

2) Standar Pemeriksaan Keuangan

Standar pemeriksaan keuangan berkaitan dengan standar pelaksanaan pemeriksaan keuangan dan standar pelaporan pemeriksaan keuangan yang telah ditetapkan oleh IAI.

3) Standar Pemeriksaan Kinerja

Standar pemeriksaan kinerja berkaitan dengan pekerjaan yang harus direncanakan secara memadai, staf harus disupervisi dengan baik, bukti dokumen yang cukup kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa, dan dokumentasian pemeriksaan.

4) Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja

Standar pelaporan pemeriksaan kinerja yang mendasarinya adalah pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan, isi laporan, laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin dan penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan.

5) Standar Pemeriksaan untuk Tujuan Tertentu

Standar pemeriksaan untuk tujuan tertentu terdiri dari komunikasi pemeriksa, pertimbangan terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya, pengendalian internal, merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang - undangan, dan dokumentasi pemeriksaan.

2.2.5 Peran Audit Internal

Audit internal telah berkembang dari sekedar profesi yang hanya fokus pada masalah teknik akuntansi menjadi profesi yang memiliki orientasi memberikan jasa bernilai tambah bagi manajemen. Audit internal modern menyediakan jasa - jasa yang mencakup pemeriksaan dan penilaian atas kontrol, kinerja risiko dan tata kelola (*governance*) perusahaan publik maupun non - publik. Perkembangan audit internal telah terjadi perubahan pandangan terhadap profesi audit internal dari paradigma lama yang masih berorientasi pada mencari kesalahan (*watchdog*) menuju paradigma baru yang mengedepankan peran sebagai konsultan dan katalis.

- a. *Watchdog* adalah peran tertua dari auditor internal yang mencakup pekerjaan menginspeksi, obeservasi, menghitung dan cek dan ricek. Adapaun tujuannya adalah memastikan ketaatan terhadap hukum, peraturan, dan kebijakan organisasi. Proses audit yang dilakukan adalah audit kepatuhan. Fokus pemeriksaannya adalah adanya variasi atau penyimpangan dalam sistem pengendalian internal. Audit kepatuhan mengidentifikasi penyimpangan sehingga dapat dilakukan koreksi terhadap sistem pengendalian internal. Oleh karena sifat pekerjaannya,

peran *watchdog* biasanya akan menghasilkan rekomendasi yang mempunyai dampak jangka pendek.

- b. Konsultan, melalui peran ini manajemen akan melihat bahwa selain sebagai *watchdog*, audit internal dapat memberikan manfaat lain berupa saran dalam pengelolaan sumber daya organisasi yang dapat membantu tugas para manajer. Peran konsultan membawa audit internal untuk selalu meningkatkan pengetahuan baik tentang profesi auditor maupun aspek bisnis, sehingga dapat membantu manajemen dalam memecahkan masalah.
- c. Katalis adalah suatu zat yang berfungsi untuk mempercepat reaksi namun tidak ikut bereaksi. Peran audit internal sebagai katalisator yaitu memberikan jasa kepada manajemen melalui saran - saran konstruktif dan dapat diaplikasikan bagi kemajuan perusahaan namun tidak ikut dalam aktivitas operasional perusahaan.

Peran audit sektor publik adalah orang yang berperan melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara untuk dan atas nama Badan Pemeriksa Keuangan. Tugas auditor sektor publik adalah melakukan audit / pemeriksaan terhadap organisasi - organisasi sektor publik mengenai kewajaran keuangan maupun kinerja organisasi.

Audit sektor publik dalam menjalankan tugasnya tentunya harus memenuhi persyaratan kemampun atau keahlian sebagai seorang auditor. Persyaratan kemampuan / keahlian pemeriksa (auditor) menurut SPKN dalam Indra Bastian (2014 : 27), adalah :

- a. Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif.
- b. Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian dibidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa.
- c. Pemeriksa yang ditugaskan untuk melaksanakan pemeriksaan keuangan secara kolektif harus memiliki keahlian yang dibutuhkan serta memiliki sertifikasi keahlian yang berterima umum.
- d. Pemeriksa yang berperan sebagai penanggungjawab pemeriksaan keuangan harus memiliki sertifikasi keahlian yang diakui secara profesional.

2.2.6 Tahap - Tahap Audit Internal

Tahap - tahap yang dilakukan oleh auditor internal merupakan indikator peran auditor internal untuk mengukur peran tersebut sudah terlaksana dengan baik. Kegiatan audit berdasarkan Standar Profesi Auditor Internal terbagi menjadi lima tahap, yaitu :

1. Perencanaan Audit

Menyusun suatu program audit yang memberikan langkah - langkah audit yang harus dilakukan berupa prosedur - prosedur audit dengan tujuan untuk mencapai tujuan audit. Dasar penyusunan program audit adalah instruksi dari pimpinan tertinggi atau program kerja pemeriksaan tahunan yang telah disetujui dan disahkan pimpinan tertinggi organisasi. Tidak jarang pula didahului dengan

reviu atas risiko pengendalian dan survei pendahuluan sehingga dapat disusun program audit yang efektif.

2. Pelaksanaan Audit

Suatu kegiatan dilakukan untuk memperoleh data dan informasi yang relevan dengan tujuan audit. Data dan informasi tersebut merupakan bukti - bukti audit sebagai dasar untuk melakukan pengujian dan analisis.

3. Pengujian dan Evaluasi

Suatu kegiatan untuk melakukan pengujian - pengujian atas kondisi - kondisi yang sebenarnya atau yang terjadi dengan kriteria - kriteria yang diinginkan semula. Apabila kondisi yang terjadi ternyata tidak sama dengan kriteria yang diinginkan terjadilah yang dinamakan temuan audit.

Temuan - temuan audit tersebut harus dievaluasi, kemudian setelah diketemukan penyebabnya, maka harus dihitung berapa kerugian - kerugian yang diderita organisasi akibat adanya temuan - temuan tersebut. Perhitungan kerugian tersebut meliputi kerugian yang real (*real losses*) dan kerugian yang potensial (*potencial losses*). Langkah berikutnya adalah merumuskan suatu tindakan korektif untuk menghilangkan atau meminimalisir penyebab - penyebab adanya temuan audit, terutama temuan audit negative. Tindakan - tindakan korektif tersebut disusun sebagai rekomendasi / saran - saran audit. Dengan demikian, pada tahap pengujian dan evaluasi terkonsentrasi pada :

- a) Kondisi.
 - b) Kriteria.
 - c) Sebab.
 - d) Akibat
 - e) Kesimpulan, dan
 - f) Rekomendasi / saran - saran.
4. Pelaporan Hasil Audit

Tahap dimana pimpinan audit internal menyusun, membuat dan melaporkan secara tertulis kepada pimpinan tertinggi organisasi atas audit yang telah disarankan.

5. Tindak Lanjut

Suatu tahapan atau kegiatan untuk mereviu apakah rekomendasi / saran - saran telah dilaksanakan dan hasil reviu tersebut dilaporkan secara tertulis kepada pimpinan organisasi.

2.2.7 Efektifitas Audit Internal

Efektifitas adalah pencapaian tujuan secara tepat atau memilih tujuan - tujuan yang tepat dari serangkaian alternatif atau pilihan cara dan menentukan pilihan dari beberapa pilihan lainnya. Efektifitas bisa juga diartikan sebagai pengukur keberhasilan dalam mencapai tujuan atau sasaran yang telah ditentukan dalam setiap organisasi.

Menurut Hiro Tugiman (1997 : 31), untuk mencapai fungsi audit internal yang efektif, terdapat lima faktor atau syarat yang harus dipertimbangkan, antara lain :

1. Akses

Berkaitan dengan masalah ketersediaan informasi yang diperlukan oleh auditor internal untuk melaksanakan audit. Aksesnya dapat bersumber dari :

- a. Fasilitas, meliputi seluruh realitas fisik yang mungkin dapat memberikan informasi bagi auditor yang melakukan observasi langsung.
- b. Catatan, yang mewakili realitas walaupun bukan realitas itu sendiri.
- c. Orang, terutama bila fasilitas dan catatan kurang mendukung.

2. Objektivitas

Merupakan keadaan jiwa yang memungkinkan seseorang untuk merasakan suatu realitas seperti apa adanya. Hal tersebut dapat dicapai melalui kecerdasan, pengetahuan formal, pengetahuan berdasarkan pengalaman (ketekunan) dan tidak adanya kecondongan emosional.

3. Kebebasan Berpendapat

Merupakan suatu keadaan yang memungkinkan suatu auditor untuk menyatakan sesuatu yang diketahuinya, tanpa rasa takut adanya konsekuensi yang buruk bagi status dan pemisahan organisasi sangat membantu kebebasan berpendapat.

4. Ketekunan

Pada umumnya ketekunan merupakan kualitas yang berasal dari dalam diri auditor sehingga dapat dipengaruhi untuk menjadi lebih baik atau lebih buruk. Ketekunan dapat diperkuat dengan pemberian syarat yang menyangkut maksud atasan sesungguhnya serta status organisasional yang memadai.

5. Ketanggapan

Menurut perhatian auditor terhadap berbagai temuan dan pembuatan keputusan. Adanya tindakan korektif bila dipandang perlu. Ketanggapan sangat dipengaruhi oleh status organisasional auditor internal.

2.2.8 Indikator Efektifitas Audit Internal

Menurut Standar Profesi Audit Internal (SPAI), terdapat sembilan indikator efektifitas auditor internal, antara lain dijelaskan sebagai berikut :

1. Kelayakan dan arti penting temuan pemeriksaan beserta rekomendasinya (*reasonable and meaningful findings and recommendations*). Tolak ukur ini untuk melihat apakah suatu temuan dan rekomendasi dari auditor internal dapat memberikan nilai tambah bagi *auditee* dan apakah dapat dipergunakan oleh manajemen sebagai suatu informasi yang berharga.
2. Respon dari obyek yang diperiksa (*auditee's response and feedback*). Berkaitan dengan tolak ukur pertama tetapi berkenaan dengan umpan balik dan respon dari *auditee*. Apakah temuan atau rekomendasi tersebut dapat diterima dan dioperasionalisasikan oleh *auditee*. Temuan pemeriksaan dan rekomendasi dari auditor yang tidak dapat dioperasionalisasikan dan tidak mendapat respon dari *auditee* kemungkinan pula terjadi karena adanya

kesalahan dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor atau sebab - sebab lainnya.

3. Profesionalisme auditor (*professionalism of the internal audit department*).

Kriteria dari profesionalisme adalah :

- a. Independensi.
- b. Integritas seluruh personil pemeriksaan.
- c. Kejelian dan kecermatan revidu pimpinan tim pemeriksa.
- d. Penampilan sikap dan perilaku pemeriksa.
- e. Kesanggupan dan kemampuan dalam memberikan jawaban dan pertanyaan - pertanyaan *auditee* atas permasalahan yang diajukan.
- f. Kemampuan tim pemeriksa dalam melakukan komunikasi dan didapatnya tanggapan yang baik dari *auditee* dan manajemen puncak.
- g. Pendidikan dan keahlian para pemeriksa.

4. Peringatan dini (*obsence of surprise*). Auditor dapat memberikan laporan peringatan dini baik dalam bentuk formal maupun informal mengenai kelemahan atau permasalahan operasi perusahaan serta kelemahan pengendalian manajemen.

5. Kehematan biaya pemeriksaan (*cost effectiveness of the internal audit department*). Output dari suatu biaya pemeriksaan tidak dapat diukur. Bila pemeriksaan yang dilakukan mampu meminimalisasi biaya tanpa mengurangi nilai tambah yang dihasilkan, maka pemeriksaan sudah efektif ditinjau dari tolak ukur ini.

6. Pengembangan personil (*development of people*). Jika pengembangan personil dianggap menjadi peran penting, maka pimpinan auditor akan menggunakan waktunya dalam pembinaan untuk penempatan dan pengembangan stafnya.
7. Umpan balik dari manajemen lainnya (*operating management's feedback*). Umpan balik dari manajemen lainnya bersifat subjektif dan sangat dipengaruhi oleh profesi auditor itu sendiri. Sampai sejauh mana dukungan yang diberikan oleh para manajemen lainnya terhadap para auditor dalam melaksanakan kegiatan pemeriksaan.
8. Meningkatnya jumlah pemeriksaan (*number of requests for audit work*). Semakin baik dan semakin meningkatnya kemampuan auditor maka manfaat dari audit ini akan semakin dirasakan, dengan semakin dirasakannya manfaat tersebut, maka jumlah pemeriksaan pun akan semakin meningkat seiring dengan perkembangan.
9. Tercapainya program pemeriksaan. Meliputi tindakan evaluasi terhadap risiko obyek yang diperiksa serta jaminan bahwa bidang - bidang yang berisiko tinggi telah ditempatkan sebagai prioritas utama dalam perencanaan pemeriksaan.

2.2.9 Pengertian Pengendalian Internal

Definisi pengendalian internal berdasarkan American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) adalah sebagai berikut :

Pengendalian internal berisi rencana organisasi dan semua metode yang terkoordinasi dan pengukuran - pengukuran yang diterapkan di

perusahaan untuk mengamankan aktiva, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, meningkatkan efisiensi operasional, dan mendorong ketaatan terhadap kebijakan manajerial yang telah ditetapkan.

Sukrisno Agoes (2012) pengendalian internal terdiri atas lima sebagai berikut ini :

- a. Lingkungan pengendalian menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang - orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian internal, menyediakan disiplin dan struktur.
- b. Penaksiran risiko adalah identifikasi entitas dan analisis terhadap risiko yang relevan untuk mencapai tujuannya, membentuk suatu dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola.
- c. Aktivitas pengendalian adalah kebijakan pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan waktu yang memungkinkan orang melaksanakan tanggungjawab mereka.
- d. Pemantauan adalah proses yang menentukan kualitas kinerja pengendalian internal sepanjang waktu.

Pengendalian berguna untuk membantu manajemen mencapai tujuannya, dengan menggunakan alat - alat sebagai berikut :

- a. Informasi financial dan operasi yang relevan, dapat diandalkan dan dapat dipercaya.
- b. Pemanfaatan sumber daya organisasi secara efektif dan efisien.
- c. Pengamanan aktiva organisasi.

- d. Ketaatan terhadap hukum, regulasi, norma, etika bisnis, dan kontrak.
- e. Identifikasi risiko dan penggunaan strategi yang efektif untuk mengendalikannya.
- f. Menetapkan tujuan dan sasaran operasi atau program.

2.2.10 Audit Berbasis Risiko

Wuryan Andayani (2014 : 70) mengatakan bahwa, “Konsep audit berbasis risiko (*risk based auditing*) secara tradisional bermula dari observasi dan analisis pengendalian, kemudian berlanjut ke penentuan risiko yang berkaitan dengan operasi, dan akhirnya ke penentuan apakah aktivitas ini sesuai dengan tujuan - tujuan organisasi. Penentuan risiko dilakukan melalui identifikasi, pengukuran, dan penempatan prioritas, dan akhirnya melakukan manajemen risiko dengan cara mengendalikan dan menerima risiko, menghindari atau mendiversifikasi risiko atau membagi dan mentransfer bagian - bagian risiko ke unit - unit lainnya. Risiko di bagi menjadi tiga, yaitu :

- a. Risiko Bawaan (*inherent risk*) adalah kerentanan suatu asersi atas terjadinya salah saji yang material dengan mengasumsikan bahwa tidak ada kebijakan atau prosedur struktur pengendalian internal yang terkait dan ditetapkan.
- b. Risiko Pengendalian (*control risk*) adalah risiko bahwa salah saji material yang bisa terjadi pada suatu asersi tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh struktur, kebijakan atau prosedur pengendalian internal suatu entitas.
- c. Risiko Deteksi

Seorang auditor dengan mengevaluasi risiko - risiko ini baik secara kuantitatif maupun kualitatif. SAS dalam Sawyer *et. al.* (2003 : 128) memberikan rumus berikut :

$$\text{Risiko Audit} = \text{Risiko Bawaan} \times \text{Risiko Pengendalian} \times \text{Risiko Deteksi}$$

Ketika menggunakan rumus ini, seorang auditor bisa menilai risiko audit yang direncanakan untuk sebuah asersi, risiko bawaannya dan risiko pengendaliannya untuk memenuhi risiko penemuan yang direncanakan dengan menentukan risiko audit.

$$\text{Risiko Deteksi} = \text{Risiko Audit} / (\text{Risiko Bawaan} \times \text{Risiko Pengendalian})$$

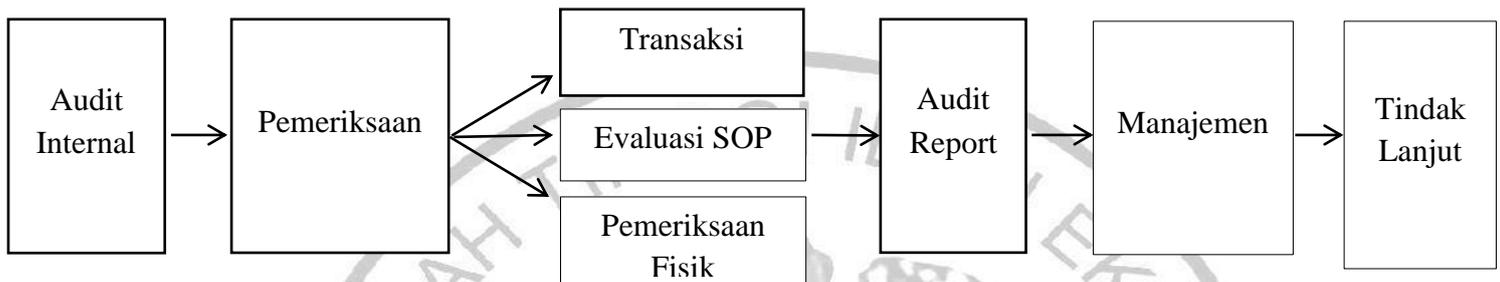
Semakin besar risiko bawaan dan risiko pengendalian terkait dengan suatu asersi, semakin rendah risiko deteksi yang dapat diterima dan makin banyak bukti audit yang harus dikumpulkan.

Faktor risiko berikut telah digunakan dalam penentuan risiko, meliputi temuan yang signifikan pada audit sebelumnya, lingkup dan audit terakhir kali, perubahan sistem dan personalia, pemisahan tugas, wewenang dan tanggungjawab, dan karyawan berhubungan dengan entitas. Faktor - faktor risiko tersebut kemudian dibuat skor, skor ini bisa berupa penjumlahan nilai hingga sistem pembobotan menggunakan sistem pakar (*expert systems*). Setelah skor ditentukan, auditor bisa membuat audit berdasarkan skor relative.

2.3 Kerangka Pemikiran

Peran audit internal saat ini sangat berbeda dari peran audit internal terdahulu yang memiliki peran untuk mencari kesalahan - kesalahan (*Watchdog*).

Audit internal kini bergeser menjadi konsultan dan katalis yang membantu perusahaan dalam memecahkan masalah untuk dapat mencapai tujuan perusahaan sesuai dengan perintah kerja dari direktur utama.



Gambar 2.1

KERANGKA PEMIKIRAN

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, tergambar jelas bahwa keberadaan auditor internal dalam suatu perusahaan adalah untuk melakukan evaluasi atau pemeriksaan terhadap transaksi, sistem dan prosedur perusahaan dan pemeriksaan fisik terhadap asset persediaan. Pemeriksaan tersebut akan menghasilkan audit report atau laporan auditor yang akan diberikan kepada pihak manajemen atau pemakai laporan auditor dan apabila dalam laporan auditor tersebut ditemukan ketidaksesuaian dan saran - saran yang diberikan auditor akan dilakukan tindak lanjut.