

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Audit Internal**

##### **2.1.1 Pengertian Audit**

Audit merupakan suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai entitas ekonomi yang dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen.

Menurut Agoes (2012:4), pengertian audit adalah sebagai berikut :

“Auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Sedangkan menurut Arens *et al* (2011:4), pengertian audit adalah sebagai berikut :

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

Berdasarkan definisi audit yang dikemukakan tersebut, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa audit merupakan suatu proses pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif

tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, untuk kemudian hasilnya diinformasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

### **2.1.2 Pengertian Audit Internal**

Audit internal dapat diartikan sebagai aktivitas pemeriksaan dan penilaian dalam suatu perusahaan secara menyeluruh, yang bertujuan untuk membantu perusahaan dalam mencapai tujuan.

Menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA) dalam *International Professional Practice Framework* (2009), audit internal adalah sebagai berikut :

*“Internal audit 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 governance process, risk management, and control”.*

Sedangkan menurut Sawyer (2009:10) (diterjemahkan), pengertian audit adalah sebagai berikut :

“Audit internal adalah sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan control yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah: (a) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan; (b) risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi; (c) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti; (d) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi; (e) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan (f) tujuan organisasi telah

dicapai secara efektif. Semua itu dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjelaskan tanggungjawabnya secara efektif”.

Berdasarkan definisi audit internal yang dikemukakan tersebut, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa audit internal dilakukan untuk membantu organisasi mencapai tujuan dan dilakukan oleh auditor yang independen dan memiliki kompetensi di bidang audit dan keuangan maupun berbagai disiplin ilmu.

### **2.1.3 Pengertian Auditor Internal**

Auditor internal merupakan seseorang yang bekerja dalam suatu perusahaan yang bertugas untuk melakukan aktivitas pemeriksaan.

Mulyadi (2011:28) mendefinisikan auditor internal adalah sebagai berikut:

“Auditor Internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian perusahaan”.

Sedangkan definisi auditor internal menurut Gondodiyoto (2007:92) adalah sebagai berikut :

“Auditor Internal merancang dan mengevaluasi prosedur-prosedur keuangan atau operasional, menelaah catatan-catatan keuangan atau prosedur operasi, menilai sistem pengendalian internal,

mendokumentasikan hasil temuan auditnya, memberikan saran serta melaporkan hasil auditnya kepada pimpinan perusahaan untuk kemudian ditindak lanjuti”.

Pengawasan intern pemerintah merupakan fungsi manajemen yang penting dalam penyelenggaraan pemerintahan. Melalui pengawasan intern dapat diketahui apakah suatu instansi pemerintah telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsinya secara efektif dan efisien, serta sesuai dengan rencana, kebijakan yang telah ditetapkan, dan ketentuan. Selain itu, pengawasan intern atas penyelenggaraan pemerintahan diperlukan untuk mendorong terwujudnya *good government* dan *clean government* dan mendukung penyelenggaraan pemerintahan yang efektif, efisien, transparan, akuntabel serta bersih dan bebas dari praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme.

Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah dinyatakan bahwa :

“Pengawasan intern di lingkungan Departemen, Kementerian dan Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND) dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal dan Inspektorat Utama/Inspektorat untuk kepentingan Menteri/Pimpinan LPND dalam upaya pemantauan terhadap kinerja unit organisasi yang ada dalam kendalinya. Pelaksanaan fungsi Inspektorat Jenderal dan Inspektorat Utama/Inspektorat tidak terbatas pada fungsi audit tapi juga fungsi pembinaan terhadap pengelolaan keuangan negara. Pengawasan intern di lingkungan Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota

dilaksanakan oleh Inspektorat Pemerintah Provinsi/ Kabupaten/Kota untuk kepentingan Gubernur/Bupati/Walikota dalam melaksanakan pemantauan terhadap kinerja unit organisasi yang ada di dalam kepemimpinannya”.

#### **2.1.4 Tujuan dan Ruang Lingkup Audit Internal**

Tujuan pelaksanaan audit internal adalah membantu pimpinan perusahaan (manajemen) dalam melaksanakan tanggungjawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran, dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya (Agoes, 2012:222).

Ruang lingkup audit internal menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2009) adalah sebagai berikut :

*“The scope of internal audit should encompass of the adequacy and effectiveness the organizations system of performance in carrying out assigned responsibilities :*

- 1. Reliability and integrity of information;*
- 2. Compliance with policies, plans, procedures, laws, regulations, and contacts;*
- 3. Safeguarding of assets;*
- 4. Economical and efficient use of resources;*
- 5. Accomplishment of established objectives and goals for operations problems”.*

## 2.2 Kualifikasi Audit Internal

### 2.2.1 Independensi

Dalam pelaksanaan penugasan auditor internal independensi sangat penting dan dibutuhkan, karena dalam pelaksanaannya auditor internal harus bersikap netral dan tidak ada intervensi dari siapapun.

*The Insitute of Internal Auditors (IIA)* dalam *Attribute Standards 1100* mendefinisikan independensi sebagai berikut :

*“Independence is the freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit activity to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner”.*

Menurut Mulyadi (2011:26), pengertian independensi adalah sebagai berikut :

“Independensi berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif dan tidak memihak dalam diri auditor didalam merumuskan dan menyakatan pendapatnya”.

Sedangkan menurut Akmal (2009:21) mendefinisikan independensi sebagai berikut :

“Independensi berarti pemeriksa intern harus bebas dan terpisah dari aktivitas yang diperiksanya”.

Berdasarkan definisi independensi yang dikemukakan tersebut, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa independensi berarti auditor dalam melaksanakan

penugasan audit internal sepenuhnya terbebas dari berbagai pengaruh/tekanan dari pihak manapun.

### 2.2.2 Kompetensi

Dalam standar audit internal butir 1210 mengenai *proficiency*, kompetensi dinyatakan bahwa :

“Auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggungjawabnya. Aktivitas Audit Internal secara kolektif harus memiliki atau mendapatkan pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggungjawabnya”.

Menurut Tugiman (2006:27), pengertian kompetensi adalah sebagai berikut :

“Kompetensi adalah pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas”.

Sedangkan, menurut Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Nomor PER-211/K/JF/2010 tentang standar kompetensi auditor, pengertian kompetensi adalah sebagai berikut :

“Kompetensi auditor adalah ukuran kemampuan minimal yang harus dimiliki auditor yang mencakup aspek pengetahuan (*knowledge*), keterampilan/keahlian (*softskill*), dan sikap perilaku (*attitude*) untuk dapat melakukan tugas-tugas dalam Jabatan Fungsional Auditor dengan hasil baik”.



Inspektorat sebagai Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) wajib memiliki kompetensi untuk menunjang tanggungjawabnya dalam melaksanakan penugasan audit internal. Seperti dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara NOMOR : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah butir 2200 tentang Keahlian dijelaskan bahwa :

“Auditor harus mempunyai pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggungjawabnya. Pimpinan APIP harus yakin bahwa latar belakang pendidikan dan kompetensi teknis auditor memadai untuk pekerjaan audit yang akan dilaksanakan. Oleh karena itu, pimpinan APIP wajib menciptakan kriteria yang memadai tentang pendidikan dan pengalaman dalam mengisi posisi auditor di lingkungan APIP”.

Kompetensi teknis yang harus dimiliki oleh auditor adalah auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi. Disamping wajib memiliki keahlian tentang standar audit, kebijakan, prosedur dan praktik-praktik audit, auditor harus memiliki keahlian yang memadai tentang lingkungan pemerintahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi unit yang dilayani oleh APIP. Dalam melakukan audit terhadap sistem keuangan, catatan akuntansi dan laporan keuangan, auditor wajib mempunyai keahlian atau mendapatkan pelatihan di bidang akuntansi sektor publik dan ilmu-ilmu lainnya yang terkait dengan akuntabilitas *auditee*. APIP pada dasarnya berfungsi melakukan audit di bidang pemerintahan, sehingga auditor harus memiliki pengetahuan yang berkaitan



dengan administrasi pemerintahan. Auditor juga harus memiliki pengetahuan yang memadai di bidang hukum dan pengetahuan lain yang diperlukan untuk mengidentifikasi indikasi adanya kecurangan (*fraud*). Pimpinan APIP dan auditor wajib memiliki keterampilan dalam berhubungan dengan orang lain dan mampu berkomunikasi secara efektif, terutama dengan auditi. Mereka wajib memiliki kemampuan dalam berkomunikasi secara lisan dan tulisan, sehingga mereka dapat dengan jelas dan efektif menyampaikan hal-hal seperti tujuan kegiatan, kesimpulan, rekomendasi dan lain sebagainya. Khusus untuk auditor investigatif diharuskan memiliki kompetensi tambahan sebagai berikut:

1. Pengetahuan tentang prinsip-prinsip, praktik-praktik, dan teknik audit investigatif, termasuk cara-cara untuk memperoleh bukti dari *whistleblower*.
2. Pengetahuan tentang penerapan hukum, peraturan, dan ketentuan lainnya yang terkait dengan audit investigatif.
3. Kemampuan memahami konsep kerahasiaan dan perlindungan terhadap sumber informasi.
4. Kemampuan menggunakan peralatan komputer, perangkat lunak, dan sistem terkait secara efektif dalam rangka mendukung proses audit investigatif terkait dengan *cybercrime* (Permenpan, Butir 2220-Kompetensi Teknis).

### 2.2.3 Kode Etik Auditor Internal

Dalam pelaksanaan penugasannya auditor internal memiliki tanggungjawab yang besar, oleh sebab itu diperlukan kode etik yang memuat standar perilaku sebagai pedoman bagi auditor internal. *The Institute of Internal Auditors* (IIA) dalam *The IIA Code of Ethics* menjelaskan empat prinsip yang relevan dengan profesi dan praktik audit internal yaitu :

1. Integritas. Integritas auditor internal mendasari kepercayaan para pengguna terhadap pertimbangannya. Dalam hal ini, beberapa hal yang perlu diperhatikan oleh auditor internal adalah sebagai berikut :
  - a) Harus melaksanakan pekerjaannya dengan kejujuran, kesungguhan, dan tanggungjawab.
  - b) Harus mentaati hukum dan membuat pengungkapan sesuai hukum dan profesinya.
  - c) Tidak boleh secara sadar terlibat dalam kegiatan yang ilegal, atau terlibat dalam tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi auditor internal atau mendiskreditkan organisasinya.
  - d) Harus menghormati dan menyumbang kepada tujuan organisasi yang sah dan etis.
2. Objektivitas. Auditor internal harus menunjukkan objektivitas yang tinggi. Dalam hal ini, beberapa hal yang perlu diperhatikan oleh auditor internal adalah sebagai berikut :

- a) Tidak boleh berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan apapun yang dapat atau patut diduga dapat mengurangi kemampuannya untuk melakukan *assessment* secara objektif. Termasuk dalam hal ini adalah kegiatan atau hubungan yang menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya.
  - b) Tidak boleh menerima bentuk apapun yang dapat atau patut diduga dapat mempengaruhi pertimbangan profesionalnya.
  - c) Harus mengungkapkan semua fakta-fakta penting yang diketahuinya, yaitu fakta-fakta yang jika tidak diungkapkan dapat mendistorsi laporan dari kegiatan yang di *review*.
3. Kerahasiaan. Auditor internal harus menghargai nilai dan kepemilikan dari informasi yang diterimanya. Dalam hal ini, beberapa hal yang perlu diperhatikan oleh auditor internal adalah sebagai berikut :
- a. Harus bersikap hati-hati dalam menggunakan dan menjaga informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya.
  - b. Tidak boleh menggunakan informasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi atau untuk hal-hal yang dapat merugikan tujuan organisasi yang sah dan etis.
4. Kompetensi. Auditor internal harus menerapkan pengetahuan, keterampilan, dan pengalaman yang diperlukan dalam melakukan jasa audit internal. Dalam

hal ini, beberapa hal yang perlu diperhatikan oleh auditor internal adalah sebagai berikut :

- a) Hanya melakukan jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dimilikinya.
- b) Melakukan jasa audit internal sesuai dengan Standar Profesi Audit Internal (*International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing* –ISPPIA).
- c) Harus senantiasa meningkatkan keahlian dan efektivitas serta kualitas dari jasa yang diberikan.

Dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008 tentang kode etik Aparat Pengawasan Internal Pemerintah beberapa hal mengenai kode etik APIP dijelaskan sebagai berikut :

a. Maksud dan Tujuan Kode Etik

Maksud ditetapkannya kode etik APIP adalah tersedianya pedoman perilaku bagi auditor dalam menjalankan profesinya dan bagi atasan auditor APIP dalam mengevaluasi perilaku auditor APIP. Tujuan kode etik adalah:

1. Mendorong sebuah budaya etis dalam profesi APIP;
2. Memastikan bahwa seorang profesional akan bertingkah laku pada tingkat yang lebih tinggi dibandingkan dengan PNS lainnya;

3. Mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis, agar terpenuhi prinsip-prinsip kerja yang akuntabel dan terlaksananya pengendalian audit sehingga dapat terwujud auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit.

b. Pelanggaran Kode Etik

Tindakan yang tidak sesuai dengan kode etik tidak dapat diberi toleransi meskipun dengan alasan tindakan tersebut dilakukan demi kepentingan organisasi, atau diperintahkan oleh pejabat yang lebih tinggi. Auditor tidak diperbolehkan untuk melakukan atau memaksa karyawan lain melakukan tindakan melawan hukum atau tidak etis. Pimpinan APIP harus melaporkan pelanggaran kode etik oleh auditor kepada pimpinan organisasi. Pemeriksaan, investigasi dan pelaporan pelanggaran kode etik ditangani oleh Badan Kehormatan Profesi, yang terdiri dari pimpinan APIP dengan anggota yang berjumlah ganjil dan disesuaikan dengan kebutuhan. Anggota Badan Kehormatan Profesi diangkat dan diberhentikan oleh pimpinan APIP.

c. Sanksi Pelanggaran Kode Etik

Auditor APIP yang terbukti melanggar kode etik akan dikenakan sanksi oleh pimpinan APIP atas rekomendasi dari Badan Kehormatan Profesi. Bentuk-bentuk sanksi yang direkomendasikan oleh Badan Kehormatan Profesi antara lain berupa :

1. Teguran tertulis;
2. Usulan pemberhentian dari tim audit;
3. Tidak diberi penugasan audit selama jangka waktu tertentu.

#### **2.2.4 Pelaksanaan Audit Internal**

Standar Profesi Audit Internal (SPAI) butir 2300 tentang Pelaksanaan Pengujian dalam Penugasan Audit Internal menjelaskan hal-hal terperinci berkaitan dengan identifikasi, analisis, evaluasi, dan dokumentasi informasi serta *supervise* penugasan audit sebagai berikut :

a. Butir 2310 – Identifikasi Informasi

Auditor internal harus mengidentifikasi informasi yang memadai, andal, relevan, dan berguna untuk pencapaian sasaran penugasan.

b. Butir 2320 – Analisis dan Evaluasi

Auditor internal harus mendasarkan kesimpulan dan hasil penugasan pada analisis dan evaluasi yang tepat.

c. Butir 2330 – Dokumentasi Informasi

Auditor internal harus mendokumentasikan informasi yang relevan untuk mendukung kesimpulan dan hasil penugasan.

d. Butir 2340 – Supervisi Penugasan

Setiap penugasan harus disupervisi dengan tepat untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas, dan meningkatnya kemampuan staf.

Tahapan pelaksanaan pengujian merupakan satu rangkaian yang tidak terpisahkan dalam proses audit yang dilakukan setelah penyelesaian tahapan perencanaan penugasan. Hal-hal pokok yang dilakukan dan harus menjadi perhatian auditor yang melakukan pekerjaan audit pada tahapan pelaksanaan pengujian meliputi :

- a. Auditor harus mempertimbangkan jenis-jenis bukti, pemanfaatannya, keandalannya, serta independensi, dan kualifikasi pihak yang menyajikannya.
- b. Jenis-jenis bukti yang dikumpulkan auditor dapat berbagai bentuk, yaitu hasil observasi/inspeksi, dokumentasi, keterangan/representasi, dan analisis.
- c. Auditor harus mempertimbangkan waktu kapan kapan bukti yang ingin dikumpulkan tersebut ada atau tersedia.
- d. Auditor harus menyusun perencanaan yang memadai untuk menggunakan secara optimal bukti yang diperolehnya.
- e. Informasi dikumpulkan auditor dalam segala hal yang berkaitan dengan tujuan dan ruang lingkup pekerjaan penugasan audit.
- f. Prosedur analitis yang dilakukan auditor dalam penugasan auditnya harus dapat mengidentifikasi kondisi-kondisi yang membutuhkan pelaksanaan prosedur-prosedur selanjutnya. Identifikasi atas hasil-hasil yang tidak diduga



mensyaratkan auditor untuk menyiapkan berbagai prosedur audit tambahan, terutama berkaitan dengan kondisi-kondisi yang buruk dan/atau mengarah pada penyimpangan, pelanggaran, atau kesalahan-kesalahan yang sifatnya disengaja.

- g. Informasi dari hasil analisis dapat berupa :
1. Hasil perbandingan antara informasi saat ini dibandingkan dengan yang lalu;
  2. Hasil perbandingan informasi mengenai klien dibandingkan dengan industrinya;
  3. Penyimpangan-penyimpangan dari anggaran;
  4. Hubungan antara unsur atau pos/akun dari informasi akuntansi;
  5. Perbandingan informasi akuntansi dengan operasi;
  6. Informasi mengenai kondisi ekonomi;
  7. Dan, informasi non keuangan lainnya.
- h. Setiap auditor internal yang melakukan penugasan audit internal harus mematuhi kode etik dan standar audit yang berlaku. Bahwa auditor internal juga harus memiliki kecakapan (profisiensi) dan keahlian (kompetensi) merupakan persyaratan yang harus dipenuhi oleh auditor dalam profesi yang dijalankannya.
- i. Auditor internal harus menggunakan kecermatan profesi dan kehati-hatian (*due professional care*) dalam melaksanakan penugasannya.
- j. *Due Professional Care* menyangkut berbagai pertimbangan, diantaranya :

1. Luasnya pekerjaan;
  2. Kompleksitas dan materialitas atas masalah-masalah tertentu;
  3. Kecukupan dan efektivitas proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian.
  4. Probabilitas adanya kesalahan, pelanggaran, atau ketidakpatuhan signifikan.
  5. Biaya dibandingkan dengan manfaatnya untuk pekerjaan *assurance services*.
- k. Dalam pelaksanaan pengujian, auditor internal harus memastikan apakah atau sejauh mana target dan harapan kegiatan operasi sudah tercapai. Jika tidak ada kriteria yang jelas, auditor internal dapat membuat interpretasi yang digunakan sebagai kriteria dan mendapatkan persetujuan dari *auditee*.
- l. Seluruh tahapan dalam pelaksanaan pengujian harus disupervisi dengan memadai.
- m. Dalam pelaksanaan pengujian, maka berkaitan dengan sumber informasi dapat berasal dari internal, eksternal, maupun kombinasi keduanya. Informasi yang dikumpulkan dapat berbentuk informasi fisik, *testimony* (keterangan), dokumentasi, dan hasil analisis.
- n. Informasi yang dikumpulkan auditor internal dalam penugasan audit ada yang sepenuhnya dapat dipercaya, sebagian dipercaya, dan ada pula yang kurang dapat dipercaya untuk dukungan terhadap suatu masalah yang diidentifikasi.
- o. Teknik dan prosedur pengumpulan informasi diantaranya melalui :

1. Teknik wawancara audit (*interview*)
  2. Pengujian rinci (*detail testing*);
  3. Observasi;
  4. Inspeksi;
  5. *Scanning*;
  6. *Voucing*;
  7. Konfirmasi;
  8. Dan, metode analisis.
- p. Tujuan akhir pengumpulan informasi pada tahapan pelaksanaan pengujian adalah untuk memberikan dukungan yang *sufficient* bagi auditor internal dalam memberikan kesimpulan dan rekomendasi (Tim YPIA, 2008).

### **2.2.5 Dokumentasi Hasil Audit Internal**

Auditor internal harus mendokumentasikan semua informasi yang relevan untuk mendukung kesimpulan dan hasil penugasan. Pimpinan audit internal harus mengendalikan akses terhadap dokumentasi audit.

Kertas kerja audit yang digunakan sebagai media dokumentasi hasil audit. Tim YPIA (2008) menjelaskan hal-hal berkaitan dengan dokumentasi hasil audit, adalah sebagai berikut :

#### **a. Fungsi Kertas Kerja Audit (KKA) Internal**

Secara umum kertas kerja pelaksanaan penugasan audit internal berfungsi sebagai berikut :

1. Sebagai dukungan utama untuk komunikasi penugasan.
  2. Membantu perencanaan, pelaksanaan, dan *review* penugasan.
  3. Mendokumentasikan apakah tujuan penugasan tercapai.
  4. Memfasilitasi *review* pihak ketiga.
  5. Menyediakan dasar untuk evaluasi kualitas kerja audit internal.
  6. Memberikan dukungan dalam hal klaim asuransi, kasus fraud, tuntutan pengadilan, dan sebagainya.
  7. Membantu pengembangan profesi staf audit internal.
  8. Menunjukkan tingkat ketaatan aktivitas audit internal terhadap standar profesinya.
- b. Isi Kertas Kerja Audit (KKA) Internal

Kertas kerja harus berisi data yang lengkap dan meliputi semua data dukungan terhadap kesimpulan hasil penugasan. Diantaranya, isi kertas kerja harus mencakup :

1. Dokumen perencanaan dan program penugasan.
2. Kuesioner pengendalian, bagan arus, *checklist*, dan narasi.
3. Catatan dan memo hasil interview.
4. Data organisasi seperti bagan organisasi dan uraian kerja.

5. Salinan kontrak dan perjanjian yang penting.
6. Informasi tentang kebijakan operasi dan keuangan organisasi.
7. Hasil evaluasi terhadap pengendalian klien.
8. Surat konfirmasi dan representasi.
9. Analisa dan pengujian transaksi, proses operasi, dan saldo rekening.
10. Hasil prosedur analitis.
11. Komunikasi akhir penugasan dan tanggapan manajemen.
12. Korespondensi penugasan, jika berisi kesimpulan hasil penugasan.

APIP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan dokumen audit selama waktu tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dokumen audit memungkinkan dilakukannya *review* terhadap kualitas pelaksanaan audit, yaitu dengan memberikan dokumen audit tersebut kepada *pe-review*, baik dalam bentuk dokumen tertulis maupun dalam format elektronik. Apabila dokumen audit hanya disimpan secara elektronik, APIP harus yakin bahwa dokumentasi elektronik tersebut dapat diakses sepanjang periode penyimpanan yang ditetapkan dan akses terhadap dokumentasi elektronik tersebut dijaga secara memadai (Permenpan, 2008).

### 2.2.6 Kualitas Audit Internal

Audit dikatakan berkualitas jika memenuhi standar yang seragam dan konsisten, yang menggambarkan praktik-praktik terbaik audit internal serta merupakan ukuran kualitas pelaksanaan tugas untuk memenuhi tanggungjawab profesinya (SPAI,2004).

Audit secara umum memiliki unsur penting yang diuraikan Mulyadi (2011:9) yaitu antara lain sebagai berikut :

- “1. Suatu proses sistematis.
2. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif.
3. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi.
4. Menetapkan tingkat kesesuaian.
5. Kriteria yang ditetapkan.
6. Penyampaian hasil.
7. Pemakai yang berkepentingan”.

Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah butir 1170 tentang Melakukan Pengembangan Program dan Pengendalian Kualitas, dijelaskan bahwa :

“APIP harus mengembangkan program dan mengendalikan kualitas audit. Program pengembangan kualitas mencakup seluruh aspek kegiatan audit di lingkungan APIP. Program tersebut dirancang untuk mendukung kegiatan audit APIP, memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi serta memberikan jaminan bahwa kegiatan audit di lingkungan APIP sejalan dengan standar audit dan kode etik. Program dan pengendalian tersebut harus dipantau efektifitasnya secara terus-menerus, baik oleh internal APIP maupun pihak lain sesuai dengan kebijakan yang ditetapkan oleh Menteri yang berwenang untuk merumuskan kebijakan nasional dan mengkoordinasikan pelaksanaan kebijakan nasional di bidang pengawasan. Kelemahan-kelemahan yang dijumpai pada program maupun pelaksanaannya harus senantiasa dikurangi dan dihilangkan”.

Dan menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah butir 4300 tentang Kualitas Laporan Audit, dijelaskan beberapa hal sebagai berikut :

“Laporan hasil audit kinerja harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin”.

Kutipan tersebut dijelaskan sebagai berikut :

a. Tepat Waktu

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil audit harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat



disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil audit. Oleh karena itu, auditor harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan audit dengan dasar pemikiran tersebut. Selama audit berlangsung, auditor harus mempertimbangkan adanya laporan hasil audit sementara untuk hal yang material kepada auditi dan/atau kepada pihak lain yang terkait. Laporan hasil audit sementara tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil audit akhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal yang membutuhkan perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil audit akhir diselesaikan.

b. Lengkap

Agar menjadi lengkap, laporan hasil audit harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi sasaran audit, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil audit. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil audit harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai. Laporan harus memberikan perspektif yang wajar mengenai aspek kedalaman dan signifikansi temuan audit, seperti frekuensi terjadinya penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atau transaksi yang diuji, serta hubungan antara temuan audit dengan kegiatan entitas yang diaudit. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai. Umumnya, satu kasus kekurangan/kelemahan saja tidak cukup untuk mendukung suatu simpulan yang luas atau rekomendasi yang berhubungan dengan simpulan tersebut.

c. Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil audit bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil audit dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil audit dari substansi laporan tersebut. Demikian pula, laporan hasil audit yang tidak akurat dapat merusak kredibilitas APIP yang menerbitkan laporan hasil audit dan mengurangi efektifitas laporan hasil audit.

Laporan hasil audit harus memuat informasi, yang didukung oleh bukti yang kompeten dan relevan dalam kertas kerja audit. Apabila terdapat data yang material terhadap temuan audit tetapi auditor tidak melakukan pengujian terhadap data tersebut, maka auditor harus secara jelas menunjukkan dalam laporan hasil auditnya bahwa data tersebut tidak diperiksa dan tidak membuat temuan atau rekomendasi berdasarkan data tersebut.

Bukti yang dicantumkan dalam laporan hasil audit harus masuk akal dan mencerminkan kebenaran mengenai masalah yang dilaporkan. Penggambaran yang benar berarti penjelasan secara akurat tentang lingkup dan metodologi audit, serta penyajian temuan yang konsisten dengan lingkup audit. Salah satu cara untuk meyakinkan bahwa laporan hasil audit telah memenuhi standar pelaporan adalah dengan menggunakan proses pengendalian mutu, seperti proses referensi.

Proses referensi adalah proses dimana seorang auditor yang tidak terlibat dalam proses audit tersebut menguji bahwa suatu fakta, angka, atau tanggal telah dilaporkan dengan benar, bahwa temuan telah didukung dengan dokumentasi audit, dan bahwa simpulan dan rekomendasi secara logis didasarkan pada data pendukung.

d. Obyektif

Obyektifitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan redaksi. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil audit dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan.

Laporan hasil audit harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti auditor harus menyajikan hasil audit secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam menjelaskan kekurangan suatu kinerja, auditor harus menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggungjawab, termasuk pertimbangan atas kesulitan yang dihadapi entitas yang diperiksa.

Redaksi laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi auditor. Meskipun temuan auditor harus disajikan dengan jelas dan terbuka, auditor harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan. Cara terbaik untuk itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan adanya sikap membela diri dan menentang dari entitas yang diaudit. Meskipun kritik terhadap kinerja yang telah lalu seringkali dibutuhkan, laporan hasil audit harus menekankan perbaikan yang diperlukan.

e. Meyakinkan

Agar meyakinkan, maka laporan harus dapat menjawab sasaran audit, menyajikan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggungjawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil audit.

f. Jelas

Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar digunakan sejarang mungkin.

Apabila diperlukan, auditor dapat membuat ringkasan laporan untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga diperhatikan oleh pengguna laporan hasil audit. Ringkasan tersebut memuat jawaban terhadap sasaran audit, temuan-temuan yang paling material, dan rekomendasi.

Pengorganisasian laporan secara logis, keakuratan dan ketepatan dalam menyajikan fakta, merupakan hal yang penting untuk memberi kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan hasil audit. Penggunaan judul, sub judul,

dan kalimat topik (utama) akan membuat laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti gambar, bagan, grafik, dan peta) dapat digunakan untuk menjelaskan dan memberikan resume terhadap suatu masalah yang rumit.

g. Ringkas

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang daripada yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari. Meskipun banyak peluang untuk mempertimbangkan isi laporan, laporan yang lengkap tetapi ringkas, akan mencapai hasil yang lebih baik.

### **2.3 Penelitian Terdahulu**

Berikut ini adalah beberapa penelitian terdahulu yang menjadi referensi dalam penelitian ini :

**Tabel 2.1**  
**Peneliti Terdahulu**

No.	Nama Peneliti	Tahun	Judul	Variabel Independen (X) dan Variabel Dependen (Y)	Hasil Penelitian
1.	Sukriah	2009	Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas, dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan	Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas, dan Kompetensi sebagai variabel independen (X), dan Kualitas Hasil Pemeriksaan sebagai variabel dependen (Y)	Independensi secara parsial tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan, kompetensi secara parsial berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan, dan secara simultan independensi, kompetensi beserta pengalaman kerja, obyektivitas, dan integritas berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
2.	Astuti	2010	Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor Internal terhadap Kualitas Pelaksanaan Audit Internal	Independensi dan Kompetensi Auditor Internal sebagai variabel independen (X), dan Kualitas Pelaksanaan Audit Internal sebagai variabel dependen (Y)	Independensi auditor internal tidak berpengaruh terhadap kualitas pelaksanaan audit internal secara parsial, kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas audit internal secara parsial, dan secara simultan independensi dan kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas pelaksanaan audit internal.

3.	Wandira	2011	Pengaruh Kompetensi Auditor Intern dan Independensi Auditor Intern terhadap Kualitas Laporan Audit Intern	Kompetensi dan Independensi Auditor Intern sebagai variabel independen (X), dan Kualitas Laporan Audit Intern sebagai variabel dependen (Y).	Kompetensi auditor intern dan independensi auditor intern baik secara parsial maupun secara simultan berpengaruh terhadap kualitas laporan audit intern.
4.	Avisha	2013	Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor Internal terhadap Kualitas Pelaksanaan Audit Internal	Independensi dan Kompetensi Auditor Internal sebagai variabel independen (X), dan Kualitas Pelaksanaan Audit Internal sebagai variabel dependen (Y)	Independensi auditor internal tidak berpengaruh terhadap kualitas pelaksanaan audit internal secara parsial, kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas audit internal secara parsial, dan secara simultan independensi dan kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas pelaksanaan audit internal.

#### 2.4 Kerangka Pemikiran

Auditor internal memiliki peranan penting dalam suatu organisasi, terutama untuk menjamin efisiensi dan ekonomis dari keseluruhan fungsi organisasi. Tidak hanya organisasi swasta saja yang memerlukan audit internal, namun organisasi pemerintahanpun memerlukan adanya audit internal. Hal ini dikarenakan audit internal diperlukan untuk mendeteksi adanya *fraud* pada organisasi pemerintahan.



Dalam melaksanakan pelaksanaan audit internal, auditor harus bersikap independen. Independensi merupakan bagian dari kode etik profesi auditor internal (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Standard - 1100*). Independensi berarti pemeriksa intern harus bebas dan terpisah dari aktivitas yang diperiksa (Akmal, 2009:21). IIA dalam *Attribute Standards 1100* mendefinisikan Independensi sebagai berikut :

*“Independence is the freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit activity to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner”.*

Selain independensi seorang auditor internal harus memiliki kompetensi yang tinggi baik dalam bidang audit, akuntansi, maupun disiplin ilmu dan keahlian lainnya. Kompetensi adalah pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas (Tugiman, 2006:27). Dalam standar audit internal butir 1210 mengenai *proficiency* dinyatakan bahwa :

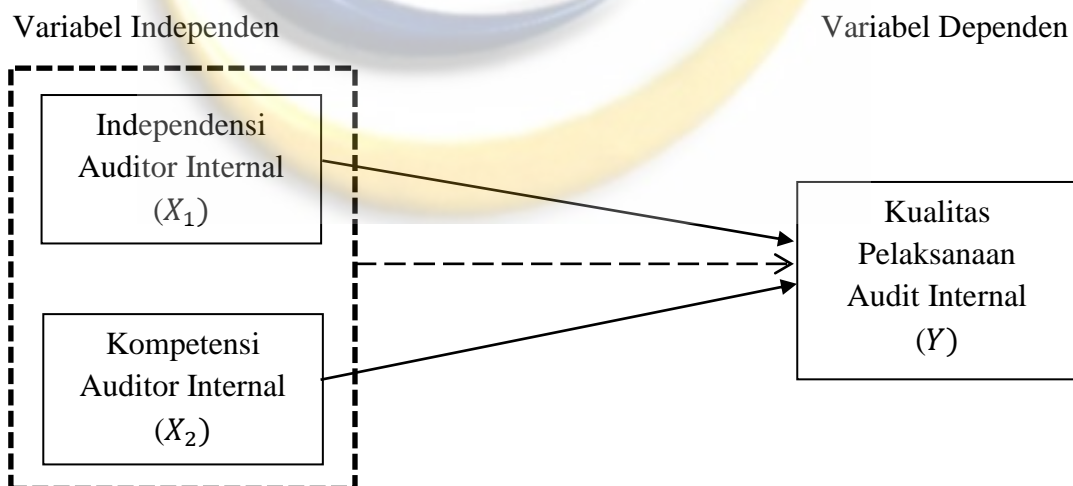
“Auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggungjawabnya”.

*The Institute of Internal Auditors (IIA)* dalam *Internal Auditor Competency Framework* menguraikan tingkat minimum pengetahuan, keterampilan dan kompetensi yang diperlukan auditor internal dan aktivitas audit internal agar dapat secara efektif melaksanakan tanggungjawab profesionalnya. Kerangka ini dibagi dalam empat bidang, yaitu keahlian antarpersonal

(*interpersonal skills*), peralatan dan teknik (*tools and techniques*), standar, teori, dan metodologi audit internal area-area pengetahuan (*knowledge areas*).

Menurut Mulyadi (2011), kualitas audit adalah probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran. Putri (2011) menjelaskan bahwa kualitas pelaksanaan audit internal yang dijalankan akan berhubungan dengan kompetensi dan independensi dari auditor internal tersebut.

Penjelasan pengaruh independensi dan kompetensi auditor internal terhadap kualitas pelaksanaan audit internal dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran. Kerangka pemikiran berupa skema untuk lebih menjelaskan hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Gambar 2.1 adalah kerangka pemikiran dari penelitian mengenai pengaruh independensi dan kompetensi auditor internal terhadap kualitas pelaksanaan audit internal.



**Gambar 2.1**  
**Pradigma Konseptual Penelitian**

Keterangan :

1. Garis bersambung  $\longrightarrow$  : pengaruh secara parsial
2. Garis putus-putus  $- - - \rightarrow$  : pengaruh secara simultan

## 2.5 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan uraian keterkaitan antara independensi dan kompetensi auditor internal terhadap kualitas pelaksanaan audit internal yang mengacu pada kerangka pemikiran dan identifikasi masalah, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah independensi dan kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas pelaksanaan audit internal. Hipotesis tersebut dapat dijabarkan sebagai berikut :

Hipotesis 1 :

Independensi dan Kompetensi Auditor Internal secara parsial berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Pelaksanaan Audit Internal.

Hipotesis 2 :

Independensi dan Kompetensi Auditor Internal secara simultan berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Pelaksanaan Audit Internal.