

**PENGARUH KOMPETENSI, INDEPENDENSI DAN INTEGRITAS
AUDITOR INTERN TERHADAP EFEKTIVITAS
SISTEM PENGENDALIAN INTERN
(Studi Empiris Pada Auditor Inspektorat Kabupaten/Kota di Sumatera Barat)**

SKRIPSI

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Guna Memperoleh Gelar Sarjana
Ekonomi (S1) Program Studi Akuntansi
Universitas Negeri Padang*



Oleh

Leni Mardela
2005 / 64819

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2010**

ABSTRAK

LENI MARDELA.(2005/64819). Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Integritas Auditor Intern Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern (Studi Empiris Pada Auditor Inspektorat Kabupaten/Kota di Sumatera Barat). Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. 2010.

Pembimbing I: Dr. H. Efrizal Syofyan, SE,M.Si,Ak
Pembimbing II: Nurzi Sebrina, SE, M.Sc,Ak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memberikan bukti empiris tentang: Pengaruh (1) Kompetensi auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern, (2) Independensi auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern, (3) Integritas auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern pada Auditor Inspektorat Kabupaten/Kota di Sumatera Barat.

Jenis penelitian ini adalah penelitian eksplanatoris asosiatif yaitu penelitian yang bertujuan untuk mengetahui seberapa jauh variabel bebas mempengaruhi variabel terikat. Data merupakan data primer yang diperoleh langsung melalui kuisioner. Populasi pada penelitian ini adalah auditor Inspektorat Kabupaten/Kota di Sumatera Barat yang berjumlah 155 orang. Penelitian ini menggunakan rumus *slovin* dan teknik *proportional stratified sampling* untuk mendapatkan sampel sehingga sampel berjumlah 78 orang. Data diolah dengan menggunakan analisis regresi berganda.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa (1) Kompetensi auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern, dimana $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu sebesar $7,614 > 1,6657$ sehingga hipotesis 1 diterima (2) Independensi auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern, dimana $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu sebesar $4,664 > 1,6657$ sehingga hipotesis 2 diterima, (3) Integritas auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern, dimana $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu sebesar $3.402 > 1,6657$ sehingga hipotesis 3 diterima.

Saran dalam penelitian ini antara lain (1) Untuk dapat mencapai sistem pengendalian intern yang lebih efektif, maka auditor intern harus lebih meningkatkan kompetensi, independensi dan integritasnya sebagai auditor intern, (2) Bagi penelitian selanjutnya dapat disertai dengan penelitian kualitatif untuk melihat penerapan sistem pengendalian intern dan menambah variabel lain yang dapat mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian intern seperti unsur-unsur sistem pengendalian intern atau etika dan norma-norma auditor intern yang lainnya.

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadirat Allah SWT, yang telah memberikan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini yang berjudul **“Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Integritas Auditor Intern Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Studi Empiris Pada Inspektorat Kabupaten/Kota di Sumatera Barat”**. Selawat beserta salam juga tidak lupa penulis sampaikan kepada junjungan kita nabi Muhammad SAW.

Skripsi ini merupakan salah satu syarat dalam menyelesaikan Program Strata Satu (S1), Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Dalam melakukan penelitian dan penyelesaian skripsi ini, penulis memperoleh banyak bantuan dan berbagai pihak. Pada kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terimakasih kepada Bapak Dr. H. Efrizal Syofyan, SE, M.Si, Ak selaku Pembimbing 1 dan Ibu Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak selaku pembimbing 2 dan sekaligus Penasehat Akademik yang dengan penuh kesabaran memberikan bimbingan dan arahan kepada penulis sehingga skripsi ini dapat diselesaikan. Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada :

1. Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
3. Ibu Nelvirita, SE, M.Si, Ak dan Ibu Lili Anita, SE, M.Si, Ak selaku dosen penelaah proposal penelitian atas masukannya pada seminar proposal penelitian.

4. Bapak dan Ibu staf pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah memberikan ilmu pengetahuan, sehingga penulis dapat menyelesaikan studi.
5. Pimpinan, Sekretaris dan Staf Kesbangpol Linmas yang telah memberikan izin untuk melakukan penelitian.
6. Pimpinan, Sekretaris dan Staf serta seluruh Auditor Inspektorat Kabupaten Tanah Datar dan Solok Serta Kota Padang, Padang Panjang, Bukittinggi, dan Solok atas bantuan data-data yang diperlukan dalam penelitian ini.
7. Teristimewa kepada kedua orang tua dan kakak-adik yang telah memberikan bantuan moril dan materil sehingga penulis berhasil menyelesaikan skripsi ini.
8. Teman-teman mahasiswa ekonomi angkatan 2005 yang senasib seperjuangan yang telah membantu dalam penyelesaian skripsi ini, dan
9. Semua pihak yang telah ikut serta membantu penulis. Semoga seluruh bimbingan dan petunjuk yang telah diberikan menjadi amal ibadah yang diridhoi Allah SWT.
10. Selanjutnya mengharapkan saran dan kritik dari pembaca untuk kesempurnaan penulisan ini. Akhir kata semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi kita semua. Amin.

Padang, Februari 2010

Penulis

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Sejak krisis ekonomi tahun 1997, pelaksanaan tata kelola perusahaan yang baik atau *Good Corporate Governance* (GCG) menjadi isu yang mengemuka di Indonesia. Akibat buruknya tata kelola pemerintahan dan perusahaan pada masa itu menyebabkan perekonomian Indonesia menjadi terpuruk. Semenjak itulah semua pihak sepakat untuk dapat bangkit dari keterpurukan, Indonesia harus memulai dengan tata kelola yang baik dari pemerintah, perusahaan pemerintah, dan swasta. Berbagai upaya memperbaiki tata kelola dilakukan dengan menerapkan prinsip GCG di semua lini masyarakat.

Penerapan prinsip-prinsip GCG dapat diwujudkan dengan adanya sistem pengendalian intern yang efektif. Sistem pengendalian intern itu sendiri merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah).

Selain itu, pada pasal 3 PP No. 60 Tahun 2008 tersebut dikatakan bahwa sistem pengendalian intern instansi pemerintah terdiri atas unsur : 1) lingkungan

pengendalian, 2) penilaian risiko, 3) kegiatan pengendalian, 4) informasi dan komunikasi dan 5) pemantauan. Lingkungan pengendalian menjadi pondasi dari sistem pengendalian intern yang di dalamnya mencakup integritas, nilai-nilai etika, kompetensi pegawai dan pimpinannya, filosofi pimpinan dan gaya operasinya. Lingkungan pengendalian yang efektif adalah suatu lingkungan dimana orang-orang yang kompeten memahami tanggungjawab dan batas kewenangannya. Membangun lingkungan pengendalian identik dengan membangun budaya organisasi dan budaya organisasi yang baik akan menjadi pondasi sistem pengendalian intern yang kuat.

Selain pimpinan dan seluruh pegawai yang berperan dalam usaha pencapaian efektivitas sistem pengendalian intern juga dibutuhkan auditor intern yang bertanggungjawab untuk mengawasi dan mengevaluasi pengendalian intern entitas dan membuat rekomendasi untuk meningkatkannya. Pada instansi pemerintah, pengawasan intern dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Yang berperan sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah adalah Inspektorat (PP No. 60 Tahun 2008).

Untuk dapat menciptakan hasil pengawasan oleh aparat pengawasan yang handal dan memenuhi kebutuhan pemerintah, dibutuhkan auditor intern yang profesional, berdaya guna dan berhasil guna. Oleh karena itu, auditor intern memerlukan suatu sarana berupa standar dan kode etik sebagai pedoman atau pegangan dalam melaksanakan pekerjaannya. Standar dan kode etik tersebut bersifat mengikat dan harus ditaati oleh agar setiap hasil kerja para anggota dapat dipercaya (BPKP, 2008:7).

Sedangkan PP No. 60 Tahun 2008 juga menjelaskan untuk memperkuat dan menunjang efektivitas sistem pengendalian intern dilakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara. Pengawasan intern dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Aparat pengawasan intern pemerintah wajib menaati kode etik dan standar audit dalam melaksanakan audit.

Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah merupakan kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit yang wajib dipedomani oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Standar Audit APIP terdiri dari: 1) visi, misi, tujuan dan wewenang, 2) independensi, 3) keahlian, 4) kecermatan dan 5) kepatuhan terhadap kode etik. Sedangkan aturan untuk perilaku auditor aparat pengawasan intern pemerintah adalah Kode Etik APIP yang terdiri dari: 1) integritas, 2) obyektivitas, 3) kerahasiaan dan 4) kompetensi.

Oleh karena itu, auditor APIP harus memiliki visi, misi, tujuan dan wewenang yang harus dinyatakan secara tertulis, disetujui dan ditandatangani oleh pimpinan tertinggi organisasi, mempertahankan sifat independensi dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, mempunyai pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tugasnya, menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama serta hati-hati dalam setiap penugasan, dan mematuhi kode etik yang telah ditetapkan.

Sedangkan kode etik APIP mengharuskan auditor APIP memiliki integritas, obyektivitas, kerahasiaan dan kompetensi. Integritas mengharuskan auditor intern untuk jujur berani, bijaksana dan bertanggungjawab dalam berbagai hal.

Obyektivitas yaitu menjunjung tinggi sikap tidak memihak dalam mengumpulkan, mengevaluasi dan memproses informasi audit. Kerahasiaan mengharuskan auditor intern menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan. Kompetensi menuntut auditor intern memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan yang diperlukan dalam melaksanakan tugasnya.

Dalam program sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA) yang ditetapkan instansi pembina jabatan fungsional auditor, selain berupaya mengembangkan kapasitas auditor intern yang kompeten, juga dilakukan pengembangan profesionalisme auditor intern melalui program-program pembinaan profesionalisme, sistem karir dan sistem prestasi kerja. Pembinaan profesional auditor intern dilakukan dengan cara *evaluasi* dan *monitoring* penerapan standar dan kode etik auditor, sosialisasi dan bimbingan penerapan standar dan kode etik auditor.

Pada pemerintah daerah kabupaten/kota, Inspektorat kabupaten/kota merupakan salah satu alat bagi manajemen untuk mewujudkan pelaksanaan efektivitas sistem pengendalian intern. Oleh karena itu, Inspektorat kabupaten/kota juga diharapkan mampu menjadi katalisator dan konsultan. Untuk mencapai harapan tersebut maka Inspektorat kabupaten/kota dalam melaksanakan tugasnya juga harus berpedoman pada aturan etika yang telah ditetapkan.

Sistem pengendalian intern suatu entitas dapat saja dinilai tidak efektif, hal ini bisa diakibatkan oleh kelemahan manusia, baik pimpinan, karyawan maupun

auditor intern sebagai badan pemeriksa sistem pengendalian itu sendiri. Tidak efektifnya sistem pengendalian intern suatu entitas dapat berakibat para pengguna informasi kurang memiliki keyakinan mengenai keandalan informasi keuangan entitas, kepatuhan entitas terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, serta efektivitas dan efisiensi operasi entitas.

Fenomena mengenai rendahnya efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah dapat dilihat dari sistem pengendalian, pencatatan dan pelaporan persediaan Kota Solok yang tidak efektif, karena berdasarkan struktur organisasi dan tata laksana sesuai dengan Peraturan Daerah Nomor 6 Tahun 2006 tentang Susunan Organisasi Dan Tata Kerja Perangkat Daerah, diketahui bahwa pengelolaan persediaan daerah dilakukan oleh Bidang Aset pada Badan Pengelola Keuangan Daerah, dan masing-masing satuan kerja wajib menyampaikan laporannya kepada Bidang Aset. Tapi dari hasil pemeriksaan, Bidang Aset tidak dapat menunjukkan posisi persediaan per tanggal 31 Desember 2006, karena beberapa SKPD tidak pernah mengirimkan data persediaan ke Bidang Aset. Selain itu, diketahui Bidang Aset kurang aktif berperan dalam mengumpulkan data-data aset dari setiap SKPD dan tidak pernah menyampaikan teguran secara resmi agar SKPD mengirimkan data barang persediaan secara periodik. Hal ini menyebabkan SKPD tidak melakukan pencatatan persediaan secara rutin.

Pada Neraca Daerah Komparatif per 31 Desember 2006 sebelum audit, Pemerintah Kota Solok menyajikan nilai Persediaan tahun 2006 sebesar Rp0,00 dan nilai Persediaan akhir tahun 2005 sebesar Rp1.161.003.159,00. Pemeriksaan

secara uji petik mengungkapkan bahwa pada akhir Tahun Anggaran 2006 terdapat persediaan sebesar Rp1.585.558.220,00.

Bidang Akuntansi dan Anggaran pada Badan Pengelola Keuangan Daerah Kota Solok mengungkapkan bahwa nilai persediaan dinihalkan dengan pertimbangan tidak semua satuan kerja menyerahkan laporan posisi persediaan akhirnya pada akhir Tahun Anggaran sebagai dasar penyusunan Laporan Keuangan Daerah Pemerintah Kota Solok. Kondisi tersebut mengakibatkan Pemerintah Kota Solok tidak dapat menyajikan nilai persediaan pada Neraca per 31 Desember 2006 sebesar Rp1.585.558.220,00.

Sedangkan di Inspektorat sendiri, auditor yang menduduki Jabatan Fungsional Auditor (JFA) masih sedikit. Padahal menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/220/M.PAN/07/2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya, auditor harus menduduki Jabatan Fungsional Auditor demi tersedianya auditor yang ditugaskan secara penuh waktu untuk melaksanakan tugas pengawasan secara profesional dan untuk menjamin pembinaan profesi, karier, kepangkatan dan jabatan dalam rangka meningkatkan mutu pengawasan di lingkungan Instansi Pemerintah. Namun faktanya, masih banyak auditor yang bekerja di Badan Pengawas/Inspektorat yang merasa enggan untuk meningkatkan kompetensi dan profesionalismenya sebagai auditor dengan menduduki jabatan fungsional auditor. Hal ini dapat dilihat dari jumlah peserta pembinaan JFA tahun 2008 sebanyak 1.353 orang yang mengalami penurunan pada tahun dari tahun 2007 yaitu sebanyak 1.954 orang. Padahal fungsi program pembinaan JFA adalah sosialisasi, bimbingan, evaluasi dan monitoring

penerapan standar dan kode etik auditor dan menyelenggarakan sertifikasi auditor agar auditor dapat menduduki Jabatan Fungsional Auditor (BPKP, 2009:16).

Dari fenomena yang terjadi pada inspektorat dapat dilihat bahwa masih banyak auditor yang enggan untuk meningkatkan profesionalismenya sebagai auditor. Hal ini mengakibatkan masih banyaknya ditemukan kelemahan-kelemahan terhadap sistem pengendalian intern pemerintah. Padahal menurut PP No. 60 Tahun 2008, dalam mengevaluasi efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah, aparat pengawasan intern pemerintah tersebut harus memiliki sumber daya yang mempunyai kompetensi, tanggung jawab dan independensi yang memadai. Auditor dan staf aparat pengawasan intern pemerintah harus memiliki kompetensi dan pengalaman yang cukup. Kompetensi sebagai auditor dipenuhi melalui keikutsertaan dan kelulusan dalam program sertifikasi yang ditetapkan oleh instansi pembina jabatan fungsional auditor. Untuk tanggung jawab auditor berkaitan dengan integritas auditor. Apabila auditor mempunyai integritas yang tinggi berarti auditor tersebut bertanggung jawab atas tugas yang menjadi kewajibannya. Dalam melaksanakan tugasnya, auditor juga harus memiliki sifat independensi yaitu sifat tidak memihak dan dipengaruhi oleh orang lain.

Selain itu tingkat kepercayaan masyarakat dan pemerintah terhadap hasil kerja auditor juga dilihat dari kompetensi, independensi dan integritas yang dimiliki oleh auditor dalam melaksanakan tugasnya. Ketidakpercayaan masyarakat dan pemerintah terhadap satu atau beberapa orang auditor dapat merendahkan martabat profesi auditor secara keseluruhan sehingga dapat merugikan auditor lainnya.

Berdasarkan latar belakang dan fenomena yang terjadi di atas, maka penulis tertarik melakukan penelitian terhadap sistem pengendalian intern yang dipengaruhi oleh kompetensi, independensi dan integritas auditor intern yang terdapat pada Inspektorat Kabupaten/Kota di wilayah Sumatera Barat selaku auditor. Penelitian yang penulis lakukan diberi judul “ **Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Integritas Auditor Intern Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern** “.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan, maka penulis mengidentifikasi masalah sebagai berikut :

1. Seberapa besar visi, misi, tujuan dan wewenang auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
2. Seberapa besar independensi auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
3. Seberapa besar keahlian auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
4. Seberapa besar kecermatan auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
5. Seberapa besar kepatuhan auditor intern terhadap kode etik berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
6. Seberapa besar integritas auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.

7. Seberapa besar obyektivitas auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
8. Seberapa besar kerahasiaan auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
9. Seberapa besar kompetensi auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.

C. Pembatasan Masalah

Untuk lebih memfokuskan permasalahan serta data yang akan dibahas dan dikumpulkan dalam penelitian ini, penulis hanya membatasi masalah pada pengaruh kompetensi, independensi dan integritas auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.

D. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, maka masalah dalam penulisan ini dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Seberapa besar kompetensi auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern?
2. Seberapa besar independensi auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern?
3. Seberapa besar integritas auditor intern berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern?

E. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui :

1. Pengaruh kompetensi auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
2. Pengaruh independensi auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
3. Pengaruh integritas auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.

F. Manfaat Penelitian

Selain tujuan yang hendak dicapai tersebut, penulis juga berharap hasil penelitian ini juga dapat memberikan manfaat :

1. Bagi penulis sendiri, penelitian ini dapat meningkatkan pengetahuan dan pemahaman penulis mengenai pengaruh kompetensi, independensi dan integritas auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
2. Bagi auditor intern, dapat memberikan kontribusi bagi auditor intern tentang pentingnya mempertahankan dan memelihara kode etik auditor intern dalam melakukan pemeriksaan intern.
3. Bagi ilmu pengetahuan, penelitian ini bisa memberikan kontribusi bagi dunia pendidikan dan dapat dijadikan sebagai bahan referensi untuk penelitian selanjutnya.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

a. Pengertian Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Komaruddin (2000:269) dalam Fikri (2007:27) mendefinisikan efektivitas sebagai suatu keadaan yang menunjukkan tingkat keberhasilan atau kegagalan kegiatan manajemen dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan terlebih dahulu. Menurut Arens (2005:496) definisi efektivitas adalah derajat dimana tujuan organisasi telah dicapai.

Sedangkan definisi pengendalian intern menurut Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) dalam Standar Profesi Akuntansi Publik pada SA Seksi 319 tentang Pertimbangan atas Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan paragraf 06 adalah :

“Struktur Pengendalian Intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini: (a) keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku”.

Berdasarkan definisi tersebut, Mulyadi (2002:180) menjelaskan beberapa konsep dasar, yaitu :

- 1) Pengendalian intern merupakan suatu proses. Pengendalian intern merupakan suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu. Pengendalian intern itu sendiri bukan merupakan suatu tujuan. Pengendalian intern

merupakan suatu rangkaian tindakan yang bersifat pervasif dan menjadi bagian tidak terpisahkan, bukan hanya sebagai tambahan, dari infrastruktur entitas.

- 2) Pengendalian intern dijalankan oleh orang. Pengendalian intern bukan hanya terdiri dari pedoman kebijakan dan formulir, namun dijalankan oleh orang dari setiap jenjang organisasi. Pengendalian intern dapat diharapkan mampu memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan mutlak, bagi manajemen entitas. Keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian intern dan pertimbangan manfaat dan pengorbanan dalam pencapaian tujuan pengendalian menyebabkan pengendalian intern tidak dapat memberikan keyakinan mutlak.
- 3) Pengendalian intern ditunjukkan untuk mencapai tujuan yang saling berkaitan: pelaporan keuangan, kepatuhan dan operasi.

Dalam Moh. Wahyudin (2008:27) dijelaskan bahwa pengendalian intern merupakan bagian integral dari proses manajemen, karena konsep dasar dari pengendalian intern adalah berbagai kegiatan (*process*) dan dipengaruhi oleh manusia (*is affected by people*) yang diharapkan dapat mencapai tujuan. Sedangkan menurut Indra (2007:7) struktur pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh eksekutif (kepala daerah, instansi/dinas, dan segenap personel) yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaiannya tiga golongan tujuan yang terdiri atas; keandalan laporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku serta efektifitas dan efisiensi operasi.

Basalamah (1995:69-71) dalam bukunya *auditing PDE* mendefinisikan Pengendalian intern adalah kebijakan, prosedur dan praktik akuntansi yang dibuat oleh manajemen untuk membantu mereka melindungi organisasi dari kesalahan dan penyalahgunaan. Pengendalian intern juga dapat diklasifikasikan menjadi beberapa kriteria, yaitu sebagai berikut :

- 1) Pengendalian sebelum kegiatan, bertujuan untuk memperoleh keyakinan bahwa segala sesuatu telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebelum suatu kegiatan dilaksanakan, sehingga masalah yang akan muncul dapat diatasi.
- 2) Pengendalian selama berlangsungnya kegiatan, bertujuan untuk mendeteksi adanya penyimpangan dari ketentuan yang telah ditetapkan, baik berupa standar maupun tujuan, dan memperbaikinya sebelum suatu kegiatan berakhir.
- 3) Pengendalian setelah kegiatan, bertujuan sebagai pembandingan dengan standar yang dilakukan setelah kegiatan berakhir.

Menurut PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern dijelaskan bahwa

“Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sedangkan untuk Sistem Pengendalian Intern Pemerintah merupakan Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah”.

Untuk menunjang dan memperkuat efektivitas sistem pengendalian intern dilakukan pengawasan intern yang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah melakukan melakukan pengawasan melalui audit, reuiu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya. Yang berperan sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah adalah BPKP, Inspektorat Jenderal, Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota (PP No. 60 Tahun 2008).

Dalam melaksanakan tugasnya, auditor intern memerlukan suatu sarana berupa standar dan kode etik sebagai pedoman dan pegangan. Standar dan kode etik tersebut mengikat dan harus ditaati agar setuap hasil kerja para anggota dapat dipercaya (BPKP, 2008:7). Standar audit APIP terdiri dari: 1) visi, misi, tujuan dan wewenang, 2) independensi, 3) keahlian, 4) kecermatan dan 5) kepatuhan terhadap kode etik (BPKP, 2008:46-54). Sedangkan kode etik APIP terdiri dari: 1) integritas, 2) obyektivitas, 3) kerahasiaan dan 4) kompetensi (BPKP,2008:21-22).

b. Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Intern

Integrated framework yang dikeluarkan *Committee Of Sponsoring Organization* (COSO), yaitu kerangka kerja pengendalian intern yang paling luas diterima di Amerika Serikat, menguraikan lima komponen pengendalian intern yang dirancang dan diimplementasikan oleh manajemen untuk memberikan kepastian yang layak bahwa tujuan pengendaliannya akan tercapai. Setiap komponen akan mengandung banyak pengendalian. Komponen pengendalian intern COSO tersebut meliputi (Arens, 2008:375-386) :

1) Lingkungan Pengendalian (*Environment Control*)

Inti dari suatu organisasi yang dikendalikan secara efektif terletak pada sikap manajemennya. Jika pimpinan percaya bahwa pengendalian memang penting, anggota organisasi lainnya akan merasakan hal itu dan menanggapi dengan mengamati secara hati-hati pengendalian yang ditetapkan. Jika anggota organisasi merasa bahwa pengendalian tidak perlu diperhatikan oleh pimpinan, maka dapat dipastikan tujuan pengendalian manajemen tidak akan tercapai secara efektif.

Lingkungan pengendalian terdiri atas tindakan, kebijakan, dan prosedur yang mencerminkan sikap manajemen mengenai pengendalian intern serta arti pentingnya bagi entitas itu. Untuk memahami dan menilai lingkungan pengendalian, auditor harus mempertimbangkan subkomponen pengendalian yang paling penting, yaitu :

a) Integritas dan nilai-nilai etika

Integritas dan nilai-nilai adalah produk dari standar etika dan perilaku entitas dan bagaimana standar tersebut dikomunikasikan dan dijalankan dalam praktik. Ini meliputi tindakan manajemen untuk menghilangkan atau mengurangi insentif dan godaan yang menyebabkan pegawai bertindak jujur, melanggar hukum.

b) Komitmen terhadap kompetensi

Kompetensi adalah pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas-tugas. Komitmen terhadap kompetensi meliputi pertimbangan manajemen terhadap kompetensi dari

pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkatan tersebut dapat berubah menjadi keterampilan dan pengetahuan yang diinginkan.

c) Filosofi dan gaya kepemimpinan manajemen

Manajemen, melalui aktivitasnya, memberikan isyarat yang jelas kepada para karyawan tentang pentingnya pengendalian internal. Dengan memahami aspek-aspek yang dalam filosofi dan gaya kepemimpinan manajemen akan membuat auditor merasakan sikap manajemen tentang pengendalian intern.

d) Struktur organisasi

Struktur organisasi suatu entitas membatasi garis tanggung jawab dan wewenang yang ada. Ini juga biasanya menghubungkan garis arus komunikasi. Dengan memahami struktur organisasi klien, auditor dapat mempelajari manajemen dan elemen fungsional usaha dan menaksir bagaimana kebijakan dan prosedur yang berhubungan dengan pengendalian yang dilaksanakan.

e) Pelimpahan wewenang dan tanggung jawab

Metode komunikasi formal mengenai wewenang dan tanggung jawab dan masalah sejenis yang berkaitan dengan pengendalian juga sama pentingnya. Ini mungkin mencakup cara-cara seperti memo dari manajemen tentang pentingnya pengendalian organisasi formal dan rencana operasi, deskripsi tugas pegawai dan kebijakan terkait, dan dokumen kebijakan yang menggambarkan perilaku pegawai seperti perbedaan kepentingan dan kode etik perilaku formal.

f) Kebijakan dan prosedur kepegawaian

Aspek penting dalam setiap sistem pengendalian adalah pegawai. Jika pegawainya kompeten dan dapat dipercaya, pengendalian lain boleh tidak ada dan laporan keuangan yang andal tetap bisa dihasilkan. Orang yang jujur dan efisien akan dapat bekerja pada tingkat yang tinggi bahkan dengan sedikit pengendalian yang mendukung mereka. Karena pentingnya pegawai yang kompeten dan dapat dipercaya dalam menyediakan pengendalian yang efektif metode bagaimana mereka direkrut, dievaluasi dan digaji merupakan bagian yang penting dari struktur pengendalian intern.

2) Penilaian Risiko (*Risk Valuation*)

Penilaian risiko atas pelaporan keuangan adalah tindakan yang dilakukan manajemen untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko-risiko yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan standar. Penilaian risiko oleh manajemen berbeda dengan penilaian risiko yang dilakukan oleh auditor, tetapi memiliki hubungan yang erat. Manajemen menilai risiko sebagai bagian dari perencanaan dan pelaksanaan pengendalian intern untuk meminimalkan kekeliruan serta kecurangan, sedangkan auditor menilai risiko untuk menilai dan merespon risiko itu, biasanya auditor akan mengumpulkan lebih sedikit bukti bila dibandingkan dengan manajemen.

3) Pengendalian Aktifitas (*Activity Control*)

Aktifitas pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan telah diambil untuk menangani risiko guna mencapai tujuan entitas. Aktifitas pengendalian meliputi seluruh tingkatan dan fungsi organisasi yang tercermin dari adanya persetujuan, otorisasi, verifikasi, rekonsiliasi, review atas kinerja, keamanan asset dan pemisahan fungsi.

4) Informasi dan komunikasi (*Communication and Information*)

Informasi dan komunikasi mengandung arti dalam setiap organisasi harus mengidentifikasi seluruh informasi yang dibutuhkan dan dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang membutuhkan sesuai kewenangannya. Untuk itu dibutuhkan suatu sistem informasi yang handal yang dapat memberikan informasi terkait operasional, keuangan serta perbandingan informasi dalam organisasi. Sistem Informasi harus dapat membantu manajemen dalam menjalankan dan mengendalikan operasinya.

5) Pemantauan (*Monitoring*)

Monitoring mengandung makna sebagai suatu proses yang menilai kualitas dari kinerja sistem pengendalian. Hal ini dapat berupa monitoring saat kegiatan berjalan (*on going*), evaluasi terpisah atau kombinasi keduanya.

c. Pihak-Pihak Yang Bertanggungjawab Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Setiap orang di dalam organisasi bertanggung jawab terhadap pengendalian intern organisasi. Di samping itu beberapa pihak luar, seperti auditor independen dan badan pengatur (*regulatory body*) dapat membantu organisasi dengan cara memberikan informasi yang bermanfaat bagi manajemen untuk pemberlakuan pengendalian intern organisasi tersebut. Pihak luar ini bertanggungjawab atas efektivitas dan bukan merupakan bagian dari pengendalian intern organisasi.

Pihak yang bertanggungjawab terhadap pengendalian intern beserta perannya diuraikan sebagai berikut (Mulyadi, 2002: 181-183):

1) Manajemen

Manajemen bertanggung jawab untuk mengembangkan dan menyelenggarakan secara efektif pengendalian intern organisasinya. Direktur utama perusahaan bertanggungjawab untuk menciptakan atmosfer pengendalian di tingkat puncak, agar kesadaran terhadap pentingnya pengendalian menjadi tumbuh di seluruh organisasi. Disamping itu, direktur utama juga bertanggungjawab untuk menjamin bahwa semua komponen pengendalian intern terwujud di dalam organisasi.

2) Dewan Komisaris dan Komite Audit

Dewan komisaris bertanggungjawab menentukan apakah manajemen memenuhi tanggung jawab mereka dalam mengembangkan dan menyelenggarakan pengendalian intern.

Fungsi komite audit yang secara langsung berdampak terhadap auditor adalah:

- a) Menunjuk auditor yang melaksanakan audit tahunan terhadap laporan keuangan perusahaan.
- b) Membicarakan lingkup audit dengan auditor.
- c) Meminta auditor untuk melakukan komunikasi langsung mengenai masalah-masalah besar yang ditemukan oleh auditor dalam auditnya.
- d) *Me-review* laporan keuangan dan laporan audit pada saat audit selesai dilakukan.

3) Auditor Intern

Auditor intern bertanggungjawab memeriksa dan mengevaluasi memadai atau tidaknya pengendalian intern entitas dan membuat rekomendasi peningkatannya.

4) Personel Lain Entitas

Peran dan tanggungjawab semua personel lain yang menyediakan informasi atau menggunakan informasi yang dihasilkan oleh pengendalian intern harus ditetapkan dan dikomunikasikan dengan baik.

5) Auditor Independen

Sebagai bagian dari prosedur auditnya terhadap laporan keuangan, auditor dapat menemukan kelemahan pengendalian intern kliennya, sehingga ia dapat mengkomunikasikan temuan auditnya tersebut kepada manajemen, komite audit atau dewan komisaris. Berdasarkan temuan auditor tersebut, manajemen dapat melakukan peningkatan pengendalian intern entitas.

6) Pihak Luar Lain

Pihak luar lain yang bertanggungjawab atas pengendalian intern entitas adalah badan pengatur (*regulatory body*) seperti Bank Indonesia dan Bapepam. Badan pengatur ini mengeluarkan persyaratan minimum pengendalian intern yang harus dipenuhi oleh suatu entitas dan memantau kepatuhan entitas terhadap persyaratan tersebut.

Sedangkan menurut PP No. 60 Tahun 2008, pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap efektivitas sistem pengendalian intern adalah :

1) Menteri/Pimpinan Lembaga, Gubernur, Bupati/Walikota

Menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota bertanggung jawab atas efektivitas penyelenggaraan sistem pengendalian intern di lingkungan masing-masing (pasal 47 ayat 1).

2) Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas sistem pengendalian intern dilakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara (pasal 47 ayat 2). Pengawasan intern dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern

Pemerintah (pasal 48 ayat 1). Aparat Pengawasan Intern Pemerintah terdiri atas BPKP, Inspektorat Jenderal, Inspektorat Provinsi, Inspektorat Kabupaten/Kota (pasal 49 ayat 1). Aparat Pengawasan Intern Pemerintah wajib menaati kode etik dan standar audit dalam melaksanakan audit (pasal 52 dan 53 ayat 2).

2. Kompetensi Auditor Intern

a. Pengertian Kompetensi Auditor Intern

Iskandar (2006:36) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut:

“Kompetensi adalah keseluruhan pengetahuan, kemampuan/keterampilan dan sikap kerja ditambah atribut kepribadian yang dimiliki oleh seseorang yang mencakup kemampuan berpikir kreatif, keluasan pengetahuan, kecerdasan emosional, pengalaman, daya juang, sikap positif, keterampilan kerja serta kondisi kesehatan yang baik yang bisa dibuktikan atau diperagakan dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang dibebankan kepadanya”.

Dalam Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dikatakan bahwa bahwa kompetensi maksudnya dalam melaksanakan auditor dituntut untuk memiliki pengetahuan, keahlian, pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas. Tuntutan ini bukan saja dilakukan berdasarkan penugasan, keikutsertaan dalam seminar, lokakarya atau pelatihan dari instansinya saja melainkan juga dilakukan secara mandiri oleh auditor yang bersangkutan.

Sedangkan menurut Arens (2005:489), auditor intern haruslah memiliki kompetensi dalam melakukan pemeriksaan intern. Auditor intern menerapkan pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang diperlukan dalam kinerja jasa layanan audit intern. Auditor intern harus hanya memberikan jasa layanannya

yang sesuai dengan pengetahuan, kemampuan, kemampuan dan pengalamannya. Selain itu, auditor intern harus melaksanakan jasa layanan audit intern yang sesuai dengan Standar Praktek Profesional dan audit intern dan terus menerus meningkatkan kecakapan dan keefektifan serta kualitas jasa lainnya.

Kompetensi auditor intern didefinisikan oleh Moh.Wahyudin (2008:26-27) adalah auditor intern menerapkan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang diperlukan untuk melaksanakan jasa audit internal. Auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan kompetensi profesional yang dimilikinya. Auditor internal harus senantiasa meningkatkan keahlian serta efektivitas dan kualitas pelaksanaan tugasnya. Auditor internal wajib mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan.

Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Intern (KOPAI) (2004:9), menyatakan bahwa penugasan harus dilaksanakan dengan memperhatikan kompetensi yang meliputi :

a. Keahlian

Auditor harus memiliki pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggungjawab perorangan. Fungsi audit internal secara kolektif harus memiliki atau memperoleh pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan untuk pelaksanaan tanggung jawabnya.

b. Kecermatan profesional

Auditor intern harus menerapkan kecermatan dan keterampilan yang selayaknya dilakukan oleh seorang auditor intern yang kompeten dan bijaksana.

c. Pengembangan Profesional yang Berkelanjutan (PPL)

Auditor internal harus meningkatkan pengetahuan dan keterampilan melalui pengembangan profesional yang berkelanjutan.

d. Program jaminan peningkatan kualitas fungsi audit intern

Program ini mencakup penilaian kualitas intern dan ektern secara periodik serta pemantauan internal yang berkelanjutan. Program ini dirancang untuk membantu fungsi audit internal dalam menambah nilai dan meningkatkan operasi perusahaan serta memberikan jaminan bahwa fungsi audit intern telah sesuai dengan Standar dan Kode Etik Audit Internal.

Penunjukan seorang auditor intern harus melalui suatu pertimbangan matang dan harus dilakukan secara selektif dan benar-benar berlandaskan kepada kompetensi. Kehatian-hatian ini diperlukan agar kegiatan pemeriksaan intern tidak menimbulkan persepsi salah sehingga menimbulkan konflik yang dapat berakibat kontra objektif.

Ikatan Akuntansi Indonesia dalam Kode Etik Akuntan Indonesia mengatakan bahwa kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman. Dalam semua penugasan dalam semua tanggung jawabnya, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang diberikan memenuhi tingkatan profesionalisme yang tinggi. Setiap auditor harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesionalnya pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh

manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi dan teknik yang paling mutakhir.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007:21-22) menjelaskan bahwa setiap organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilakukan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, pengalaman dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Pemeriksa yang melakukan pemeriksaan harus kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan.

BPKP (2008:52-53) mengatakan bahwa auditor harus mempunyai sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan. Pendidikan sertifikasi JFA adalah kompetensi dasar auditor yang harus dimiliki oleh setiap auditor sesuai dengan jenjangnya masing-masing sebelum ditugaskan dalam penugasan audit auditor diwajibkan untuk terus meningkatkan kompetensinya dengan mengikuti pendidikan dan pelatihan berkelanjutan seperti: keikutsertaan dalam konferensi, seminar, kursus, program pelatihan di kantor sendiri dalam bidang yang terkait dengan penugasan audit dan berpartisipasi dalam proyek penelitian yang memiliki substansi di bidang audit..

b. Karakteristik Auditor Yang Memiliki Kompetensi

Karakteristik dari seorang auditor yang kompeten yang dikutip oleh Citra Monica (2007:22) adalah sebagai berikut :

1) Keingintahuan (*curiosity*)

Memiliki rasa ingin tahu yang tinggi mengenai semua operasi dengan mengajukan pertanyaan-pertanyaan.

2) Keras hati (*persistence*)

Melakukan pengujian, pengecekan, atau memperoleh bukti yang memuaskan bahwa hal-hal sebenarnya dilakukan sesuai dengan yang dilukiskan.

3) Pendekatan yang konstruktif (*constructive approach*)

Melihat bagaimana kesalahan dapat dihindari, bukan dalam penuduhan siapa yang bertanggungjawab. Suatu kesalahan dipertimbangkan untuk dilakukan perbaikan dimasa yang akan datang.

4) Mempunyai pemahaman terhadap usaha (*business sense*)

Menelaah setiap hal dari pandangan yang luas dari akibat pada operasi yang menguntungkan dan efisien. Melakukan analisis dengan perspektif global daripada pandangan yang sempit.

5) Kerjasama (*cooperation*)

Mempertimbangkan klien sebagai mitra. Tujuannya bukan untuk mengkritik tetapi untuk memperbaiki operasi usaha.

c. Fase-Fase Dalam Pencapaian Kompetensi Profesional Auditor Intern

Menurut IAI dalam Kode Etik Akuntan Indonesia, kompetensi profesional dapat dibagi menjadi dua fase terpisah, yaitu :

1) Pencapaian kompetensi profesional

Pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi, yang diikuti oleh pendidikan khusus pelatihan dan ujian profesional dalam subjek-subjek yang relevan dan

pengalaman kerja. Hal ini harus menjadi pola pengembangan yang normal untuk anggota.

- 2) Pemeliharaan kompetensi profesional
 - a) Kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional anggota.
 - b) Pemeliharaan kompetensi profesional memerlukan kesadaran untuk mengikuti perkembangan profesi akuntansi, termasuk diantaranya pernyataan-pernyataan akuntansi, auditing dan peraturan lainnya, baik nasional maupun internasional yang relevan.
 - c) Anggota harus menerapkan suatu program yang dirancang untuk memastikan terdapatnya kendali mutu atas pelaksanaan jasa profesional yang konsisten dengan standar nasional dan internasional.

3. Independensi Auditor Intern

a. Pengertian Independensi Auditor Intern

Mulyadi (2002:26) mengatakan bahwa independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya pertimbangan yang objektif dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan harus bersifat independen. Independensi dalam pemeriksaan berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan

laporan. Sikap mental independen auditor sangat diperlukan selain untuk memenuhi tanggungjawabnya, juga dapat meningkatkan kepercayaan pengguna terhadap informasi yang disajikan (Arens, 2008:115-120).

Moh.Wahyudin (2008:26) menjelaskan bahwa dalam melaksanakan tugasnya auditor intern tidak boleh secara sadar terlibat dalam tindakan atau kegiatan-kegiatan yang menyimpang dan melanggar hukum. Selain itu auditor intern harus menahan diri dari kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya; atau kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan prasangka, yang meragukan kemampuannya untuk melaksanakan tugas dan memenuhi tanggungjawab profesi secara objektif.

Menurut BPKP (2008:47-49) dikatakan bahwa independensi pada dasarnya merupakan sesuatu yang dirasakan oleh masing-masing menurut apa yang diyakini sedang berlangsung. Dengan adanya independensi yang dimiliki oleh auditor intern untuk dapat melakukan pekerjaannya secara bebas dan objektif, memungkinkan para auditor membuat pertimbangan penting secara mental dan tidak menyimpang.

BPKP juga menjelaskan selain sifat independensi yang dimiliki oleh auditor, independensi organisasi juga sangat diperlukan. Status Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dalam organisasi yang ditempatkan langsung di bawah pimpinan tertinggi instansi merupakan contoh keindependensian yang tinggi dari organisasi tersebut. Dalam praktiknya kedudukan dan status organisasi dimana APIP ditempatkan adalah kewenangan pemerintah yang dituangkan dalam suatu peraturan.

b. Jenis-Jenis Independensi Auditor

BPKP (2008:47-49) menjelaskan independensi pada dasarnya merupakan *state of mind* atau sesuatu yang dirasakan oleh masing-masing menurut apa yang diyakini sedang berlangsung. Sehubungan dengan hal tersebut, independensi auditor dapat ditinjau dan dievaluasi dari :

1) Independensi Praktisi

Independensi praktisi yaitu independensi yang nyata atau faktual yang diperoleh dan dipertahankan oleh auditor dalam seluruh kegiatan audit, mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan sampai tahap pelaporan. Independensi dalam fakta ini merupakan tinjauan terhadap kebebasan yang sesungguhnya dimiliki oleh auditor, sehingga merupakan kondisi ideal yang perlu diwujudkan oleh auditor. Apabila auditor sungguh-sungguh memiliki kebebasan demikian, maka independensi dalam hal perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan hasil audit dapat terpenuhi. Namun demikian, independensi dalam fakta ini sukar diukur dan tidak serta merta dapat diperlihatkan ke orang lain.

2) Independensi profesi

Independensi profesi yaitu independensi yang ditinjau menurut citra auditor dari pandangan publik atau masyarakat umum terhadap auditor yang bertugas. Independensi profesi ini sangat krusial karena tanpa keyakinan publik bahwa seorang auditor adalah independen, maka segala hal yang dilakukannya dan pendapatnya tidak akan mendapatkan penghargaan dari publik atau pemakainya. Agar independensi profesi ini mendapat pengakuan

publik, maka cara yang efektif untuk mewujudkannya adalah dengan menghindari segala hal yang dapat menyebabkan penampilan auditor dalam kaitannya dengan kliennya mendapat kecurigaan dari publik

4. Integritas Auditor Intern

a. Pengertian Integritas Auditor Intern

Arens (2005:489) mengatakan bahwa integritas auditor intern menjadi sumber kepercayaan yang akan menjadi dasar bagi keandalan pertimbangannya. Integritas auditor intern menuntut auditor untuk melaksanakan pekerjaannya dengan jujur, rajin dan tanggung jawab, mengamati hukum, dan membuat pengungkapan yang diharapkan oleh hukum dan profesinya.

Ikatan Akuntansi Indonesia dalam Kode Etik Akuntan Indonesia mengatakan bahwa integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambilnya. Integritas mengharuskan anuditor untuk bersikap jujur dan berterusterang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa.

Integritas adalah unsur karakter pribadi yang merupakan tolak ukur pada saat auditor mempertimbangkan semua keputusan yang dibuat secara benar dan pantas. Sikap integritas memerlukan kejujuran auditor dalam melaksanakan tugasnya dan tidak mengorbankan kepercayaan publik untuk kepentingan pribadi (www.antariksa.info).

Dalam melaksanakan tugasnya, seorang auditor wajib mengedepankan integritasnya. Ujian bagi integritas seorang auditor sangat berat apalagi jasa

audit yang diberikan merupakan jenis pekerjaan yang ditopang oleh kepercayaan dari penerima jasa. Apabila kepercayaan hilang, maka orang tidak akan ada lagi yang percaya. Dengan mempertahankan integritas, auditor akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu.

Integritas seorang auditor internal sangat diperlukan terutama pada saat auditor intern melakukan pelaporan hasil auditnya yang akan ditindaklanjuti oleh manajemen organisasi yang diaudit. Laporan hasil audit intern memuat informasi faktual, signifikan dan relevan yang disusun secara sistematis dengan menggunakan bahasa yang mudah dipahami. Semua laporan yang dimuat dalam laporan audit intern harus benar-benar telah diseleksi sehingga menggambarkan kebenaran dan berkaitan langsung dengan permasalahan yang dilaporkan serta tidak menimbulkan keraguan atau pertanyaan-pertanyaan di benak pembacanya.

Sikap integritas seorang auditor selain berkaitan dengan kejujuran auditor juga berhubungan dengan tanggungjawab auditor sebagai badan pemeriksa. Sebagai profesional, anggota mempunyai peran penting dalam masyarakat. Sejalan dengan peranan tersebut, auditor mempunyai tanggungjawab kepada semua pemakai jasa profesional mereka. Auditor juga harus selalu bertanggung jawab untuk bekerjasama dengan sesama auditor untuk memelihara kepercayaan masyarakat dan menjalankan tanggungjawab profesi dalam mengatur dirinya sendiri.

Dalam memenuhi tanggungjawab profesionalnya, auditor mungkin menghadapi tekanan yang saling berbenturan dengan pihak-pihak yang berkepentingan. Dalam mengatasi hal ini, auditor harus bertindak dengan penuh

integritas, dengan suatu keyakinan bahwa apabila auditor memenuhi kewajibannya, maka kepentingan penerima jasa terlayani dengan sebaik-baiknya.

b. Karakteristik Integritas Auditor Intern

Menurut BPKP (2008:26) dalam Kode Etik dan Standar Audit dikatakan dalam melakukan tugasnya auditor harus berintegritas yang tinggi yaitu memiliki kepribadian yang dilandasi oleh sikap jujur, berani, bijaksana dan bertanggungjawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang handal.

- 1) Bersikap dan bertindak jujur, merupakan tuntutan untuk dapat dipercaya. Hasil pengawasan yang dilakukan auditor dapat dipercaya oleh pengguna apabila auditor dapat menjunjung tinggi kejujuran. Sikap jujur ini juga didukung oleh sikap berani menegakkan kebenaran.
- 2) Berani, maksudnya auditor tidak mudah diancam dengan berbagai ancaman.
- 3) Bijaksana berarti auditor melaksanakan tugasnya dengan tidak tergesa-gesa melainkan berdasarkan pembuktian yang memadai.
- 4) Bertanggungjawab, Auditor dinilai bertanggungjawab apabila dalam penyampaian hasil pengawasannya seluruh bukti yang mendukung temuan audit didasarkan pada bukti yang cukup, kompeten dan relevan.

B. Penelitian Relevan

Penelitian sebelumnya yang relevan dengan penelitian yang akan penulis lakukan adalah sebagai berikut :

1. Penelitian yang dilakukan oleh Eka Desyanti dan Dwi Ratnadi (2006). Mereka meneliti tentang Pengaruh Independensi, Keahlian Profesional dan Pengalaman Kerja Pengawas Intern Terhadap Efektivitas Penerapan Struktur Pengendalian Intern Pada Bank Perkreditan Rakyat di Kabupaten Bandung, yang mana hasilnya menunjukkan bahwa independensi, keahlian profesional dan pengalaman kerja pengawas intern berpengaruh terhadap efektivitas penerapan struktur pengendalian intern.
2. Penelitian yang dilakukan oleh Yudnyana (2006), yang meneliti tentang Pengaruh Kualitas Jasa Auditor Internal Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern Pada Hotel Berbintang Empat dan Lima di Bali. Kualitas jasa auditor internal tersebut terdiri dari independensi, keahlian profesional, lingkup kerja pemeriksaan, pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan dan pengelolaan bagian pemeriksaan intern. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas jasa auditor internal berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern.

C. Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh Kompetensi Auditor Intern Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Menurut PP No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mengatakan bahwa untuk memperkuat dan menunjang efektivitas sistem pengendalian intern dilakukan pengawasan intern oleh auditor aparat pengawasan intern pemerintah. Auditor aparat pengawasan intern pemerintah yang melakukan pengawasan intern pemerintah haruslah auditor yang telah memenuhi syarat kompetensi keahlian sebagai auditor.

Dengan adanya kompetensi yang dimiliki oleh auditor, maka auditor akan menggunakan pengetahuan, keahlian, kecermatan dan keterampilannya dalam melaksanakan tugasnya. Sehingga kelemahan-kelemahan pada sistem pengendalian intern pemerintah akan lebih mudah terdeteksi oleh auditor dalam melakukan pengevaluasian terhadap sistem pengendalian intern dan dengan kompetensi yang dimilikinya akan memberikan rekomendasi untuk memperbaiki dan meningkatkan sistem pengendalian intern tersebut.

2. Pengaruh Independensi Auditor Intern Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Arens (2008:115) mengatakan bahwa seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan harus berusaha mempertahankan dan meningkatkan sifat independensinya. Dengan adanya independensi yang dimiliki oleh auditor berarti dalam melaksanakan tugasnya auditor bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain.

Dengan adanya independensi auditor, maka auditor akan mengungkapkan semua fakta-fakta yang ditemukannya termasuk fakta mengenai kelemahan pada efektivitas sistem pengendalian intern. Ditemukannya kelemahan terhadap efektivitas sistem pengendalian intern oleh auditor aparat pengawasan intern pemerintah akan segera ditindak lanjuti oleh pimpinan dan seluruh pegawai masing-masing instansi.

3. Pengaruh Integritas Auditor Intern Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Mulyadi (2002:182) menjelaskan bahwa auditor intern bertanggung jawab mengawasi dan mengevaluasi sistem pengendalian intern suatu entitas dan membuat rekomendasi untuk meningkatkannya. Dengan adanya pengawasan dan pengevaluasian yang dilakukan oleh auditor intern maka sistem pengendalian intern akan semakin efektif.

Dalam melaksanakan tugasnya, auditor dituntut untuk berintegritas tinggi. Dengan memiliki integritas yang tinggi maka auditor akan bertanggung atas tugas-tugas yang menjadi kewajibannya.

D. Kerangka Konseptual

Sistem pengendalian intern merupakan tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan oleh manajemen, dan personel satuan usaha lainnya yang dirancang untuk mendapatkan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan organisasi.

Agar dapat mencapai efektivitas sistem pengendalian intern dilakukan pemeriksaan intern pada entitas yang bersangkutan. Pemeriksaan intern tersebut dilakukan oleh auditor intern yang berpedoman kepada standar dan kode etik auditor intern. Standar dan kode etik auditor intern tersebut antara lain terdiri dari kompetensi, independensi dan integritas.

Kompetensi merupakan pengetahuan, kemampuan/keterampilan yang harus dimiliki oleh auditor intern dalam melakukan audit intern. Dengan adanya kompetensi yang tinggi yang dimiliki oleh auditor intern maka kualitas audit intern yang dilakukannya akan semakin baik. Kualitas audit intern yang baik yang dilakukan oleh auditor intern tersebut akan membuat tercapainya efektivitas sistem pengendalian intern suatu entitas.

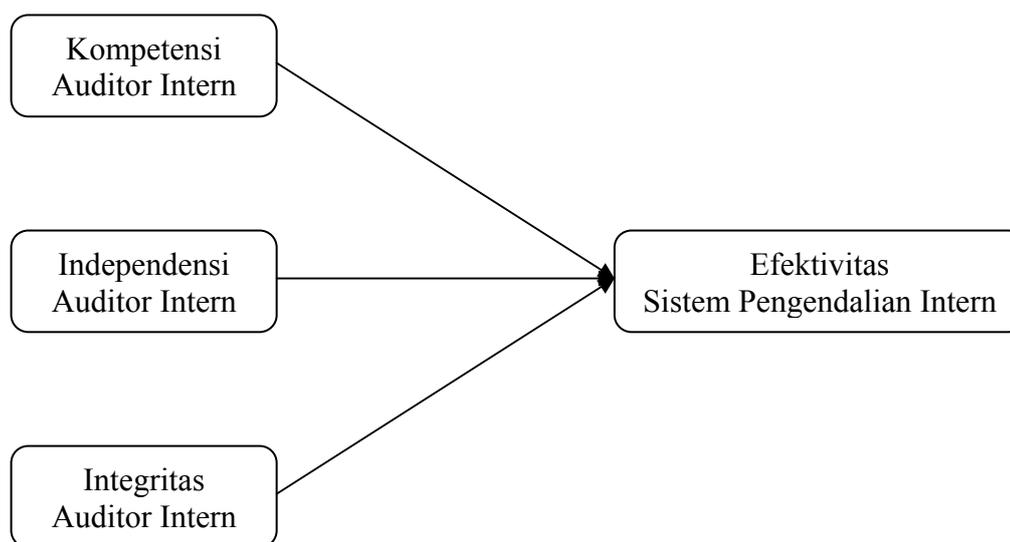
Dalam melakukan audit intern auditor intern juga harus memiliki sikap independensi. Independensi maksudnya sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya pertimbangan yang objektif dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Sikap independensi ini akan membuat auditor intern mengungkapkan hasil audit intern secara objektif. Dengan demikian, masalah-masalah yang dapat menghambat efektivitas sistem pengendalian intern yang diungkapkan oleh auditor intern dapat diatasi oleh suatu entitas.

Integritas auditor intern juga diperlukan dalam melakukan audit intern. Integritas auditor intern merupakan tingkat kejujuran dan tanggung jawab auditor intern dalam melaksanakan tugas yang telah menjadi kewajibannya. Apabila

auditor intern memiliki integritas yang tinggi, maka efektivitas sistem pengendalian intern dapat tercapai.

Karena pentingnya efektivitas sistem pengendalian intern dalam mencapai tujuan suatu entitas, maka auditor intern selaku pihak yang bertanggung jawab melakukan pengawasan dan pemeriksaan harus mentaati standar dan kode etik yang telah ada.

Dari uraian tersebut, maka kerangka konseptual dapat digambarkan sebagai berikut :



Gambar 1. Kerangka Konseptual

E. Hipotesis

Berdasarkan teori dan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dibuat beberapa hipotesis terhadap permasalahan sebagai berikut :

- H₁ : Kompetensi auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
- H₂ : Independensi auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
- H₃ : Integritas auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Kesimpulan yang dapat diambil dari analisis pengaruh kompetensi, independensi dan integritas auditor intern terhadap efektivitas sistem pengendalian intern adalah sebagai berikut:

1. Kompetensi auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern..
2. Independensi auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.
3. Integritas auditor intern berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.

B. Keterbatasan Penelitian

Meskipun penelitian ini telah selesai dilaksanakan tetapi penelitian ini memiliki kelemahan-kelemahan sebagai berikut :

1. Kemampuan peneliti dalam merancang kuesioner masih terbatas, sehingga tidak semua auditor memberikan jawaban sesuai dengan yang diharapkan.
2. Peneliti hanya meneliti pendapat auditor mengenai efektivitas sistem pengendalian intern, sehingga terjadi perbedaan antara hasil penelitian dengan fakta yang terjadi di lapangan.

3. Sampel penelitian hanya sedikit yaitu setengah dari populasi penelitian.
4. Masih ada faktor-faktor lain yang mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian intern yang tidak diteliti.

C. Saran

Dari kesimpulan dan keterbatasan penelitian di atas, maka penulis memberikan saran sebagai berikut:

1. Penelitian ini dapat dilanjutkan dengan diikuti penelitian kualitatif (wawancara) untuk meneliti penerapan unsur-unsur sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah.
2. Penelitian ini dapat dilanjutkan dengan menggunakan seluruh populasi sebagai sampel penelitian dan menambahkan variabel-variabel lain yang dapat mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian intern. Variabel-variabel lain tersebut seperti standar atau kode etik auditor intern lainnya yaitu obyektivitas, kerahasiaan, keahlian atau kecermatan auditor intern.

DAFTAR PUSTAKA

- Akhirmen. 2005. "Buku Ajar Statistika 1". Padang : UNP
- Arens, Alvin. Elder, Randal J. Beasley, Mark S. 2008. *Auditing dan Jasa Assurance*. Terjemahan Herman Wibowo. Jakarta : Erlangga.
- _____. 2005. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi: Pendekatan Terpadu Jilid 2*. Alih Bahasa Tim Deja Carta. Jakarta: Indeks.
- Basalamah, Anis SM. 1995. *Auditing PDE*. Depok: Usaha Kami.
- Boni Enjel. 2006. "Hubungan Antara Penerapan Aturan Etika Dengan Peningkatan Profesionalisme Auditor Internal. *Skripsi Ekonomi*. Universitas Widyatama. (<http://www.widyatama.ac.id>). (Diakses 25 Mei 2009).
- BPK-RI. 2006. "Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Daerah Kabupaten/Kota se Sumatera Barat Tahun Anggaran 2006". (<http://www.bpk.go.id>). (Dakses 23 Juli 2009).
- _____. 2007. "Standar Pemeriksaan Keuangan Negara". (<http://www.bpk.go.id>). (Diakses 25 Mei 2009).
- BPKP. 2008. *Kode Etik dan Standar Audit*. Bogor: Pusdiklatwas-BPKP. (<http://www.bpkp.go.id>). (Diakses 25 Mei 2009).
- _____. 2009. "Laporan Pembinaan Jabatan Fungsional Auditor Tahun 2008". (<http://www.bpkp.go.id>). (Diakses 21 Oktober 2009).
- _____. "Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah". (<http://www.bpkp.go.id>). (Diakses 25 Mei 2009).
- Budi Leksmana. 2007. "Standar Auditing dan Kode Etik". *Bahan Ajar*. (<http://www.antariksa.info>). (Diakses 25 Mei 2009).
- Citra Monica. 2007. " Hubungan Persepsi Auditor Internal Atas Kode Etik dengan Efektivitas Pelaksanaan Audit. *Skripsi Ekonomi*. Universitas Widyatama. (<http://www.widyatama.ac.id>). (Diakses 25 Mei 2009).
- Cooper, Donald R dan C. William Emory. 1999. *Metode Penelitian Bisnis Jilid 1*. Alih Bahasa Ellen Gunawan dan Imam Nurmawan. Jakarta: Erlangga.
- _____. 1998. *Metode Penelitian Bisnis Jilid 2*. Alih Bahasa Widyono Soetjipto dan Oka Wikarya. Jakarta: Erlangga.