

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Audit Internal Pemerintah

2.1.1. Definisi Audit Internal Pemerintah

Struktur organisasi dalam lingkup pemerintahan memiliki salah satu komponen penting yang harus dilakukan yaitu kegiatan audit internal. Menurut Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (2021), audit internal adalah suatu kegiatan yang mencakup tugas, wewenang, dan tanggung jawab sebagai pelaksana pengawasan internal pemerintah sesuai dengan ketentuan undang-undang yang berlaku. Dengan menjalankan pengawasan internal atas urusan pemerintahan mendorong tercapainya *good governance* yakni pemerintahan yang transparan dan akuntabel.

Selain itu, Menurut Utary dan Ikkal (2014) audit internal adalah suatu kegiatan yang memberikan bimbingan dan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan. Auditor internal merupakan seseorang yang melakukan kegiatan audit internal, dimana auditor internal ini adalah pegawai dari pemerintah daerah yang diaudit dengan memiliki sifat audit internal. Di lingkungan institusi pemerintah, auditor internal sebagai penyedia jasa bagi pemerintahan melibatkan keahlian dan keterampilan diri yang dimiliki untuk suatu kegiatan independen pemerintahan. Suatu penilaian yang dilakukan oleh auditor internal bertujuan untuk membantu pimpinan dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran, dan komentar mengenai kegiatan yang diaudit atas pemeriksaan

terkait ketelitian, dapat dipercayainya, efisiensi, dan kegunaan catatan akuntansi pemerintah, serta pengendalian internal yang terdapat dalam pemerintahan. (Utary dan Ikbal, 2014).

Berdasarkan uraian di atas, peneliti menarik kesimpulan bahwa audit internal pemerintah merupakan kegiatan pemeriksaan dan pengawasan yang dilakukan secara objektif dan independen yang dilakukan di lingkungan pemerintah dengan memberikan penilaian dan rekomendasi audit atas pengendalian pemerintahan. Pengawasan internal atas urusan pemerintah penting dilakukan guna tercapainya tujuan pemerintah yakni *good governance*.

Kegiatan audit internal di Indonesia dilakukan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang merupakan aparat yang menjalankan fungsi pengawasan internal terhadap kebijakan yang telah ditetapkan apakah berjalan sesuai dengan prosedur yang telah ditentukan atau belum. Berdasarkan Standar Audit oleh Asosiasi Internal Pemerintah Indonesia (2021) menyebutkan bahwa pengertian dari APIP yakni instansi pemerintah di lingkungan pemerintah pusat atau pemerintah daerah yang dibentuk dengan tugas untuk melaksanakan pengawasan internal. APIP terdiri dari Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

2.1.2. Tugas Audit Internal Pemerintah

Menurut Standar Audit oleh Asosiasi Internal Pemerintah Indonesia (2021) menyatakan bahwa tujuan dilakukannya audit internal adalah untuk mendorong pelaksanaan urusan pemerintah yang transparan dan akuntabel sehingga

pemerintahan *good governance* dapat tercapai. Untuk mewujudkan hal tersebut dapat dimulai dari APIP untuk melaksanakan tugas dan fungsi sebagai instansi auditor internal pemerintah. Dalam Standar Audit ini juga dirumuskan tugas APIP guna mencapai tujuan organisasi, diantaranya:

1. Membuat, menentukan, dan mengembangkan kode etik auditor, standar audit, dan pedoman auditor dalam pelaksanaan kegiatan auditnya.
2. Mencapai tujuan organisasi dengan memberi keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.
3. Memberikan rekomendasi dan masukan yang dapat memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka peneliti dapat menyimpulkan bahwa audit internal memiliki tugas untuk membantu organisasi dalam melakukan tanggung jawabnya secara efektif dan efisien sehingga tujuan pemerintah dapat tercapai.

2.1.3. Fungsi Audit Internal Pemerintah

Berdasarkan Peraturan Gubernur Sumatera Utara No. 21 Tahun 2019 menyatakan bahwa fungsi Inspektorat Daerah sebagai APIP di tingkat provinsi adalah sebagai berikut:

1. Sebagai perumus kebijakan teknis di bidang pengawasan dan fasilitas pengawasan.

2. Sebagai pelaksana pengawasan internal terhadap kinerja keuangan melalui audit, revidi, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya.
3. Sebagai pelaksana pengawasan untuk tercapainya tujuan atas tugas yang diberikan oleh Gubernur.
4. Sebagai penyusun laporan hasil pengawasan.
5. Sebagai pelaksana administrasi Inspektorat Daerah Provinsi.
6. Sebagai pelaksana fungsi lain terkait tugas dan fungsi Inspektorat.

Berdasarkan hal itu, fungsi audit internal harus dilakukan oleh auditor internal pemerintah sejalan dengan tugas-tugasnya agar tujuan pemerintah untuk mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel dapat tercapai.

2.1.4. Ruang Lingkup Audit Internal Pemerintah

Menurut Moeller (2009) ruang lingkup kerja audit internal mencakup penelaahan prosedur pengendalian internal, sistem informasi dan proses tata kelola. Kegiatan ini juga melibatkan pengujian transaksi secara rutin, evaluasi praktik terbaik, investigasi khusus, penilaian persyaratan hukum dan peraturan, dan langkah-langkah untuk membantu mencegah dan mendeteksi kecurangan.

Selain itu, menurut *Institute of Internal Auditors-IIA* (2013) ruang lingkup audit internal adalah meliputi kegiatan pemeriksaan dan evaluasi atas efektivitas tata kelola organisasi, efektivitas pengendalian internal serta peningkatan proses pengelolaan risiko dalam rangka melakukan tanggung jawabnya guna mencapai tujuan organisasi. Di sektor pemerintahan Indonesia diatur juga mengenai ruang

lingkup kegiatan audit internal pemerintah sebagaimana dinyatakan dalam Pusdiklatwas BPKP (2014) yang dikelompokkan menjadi:

1. Kegiatan penjamin kualitas (*quality assurance*), yang mencakup:
 - a. Audit
 - 1) Audit Keuangan
 - a) Audit keuangan yang memberikan opini.
 - b) Audit terhadap aspek keuangan tertentu.
 - 2) Audit Kinerja
 - 3) Audit dengan Tujuan Tertentu
 - b. Evaluasi
 - c. Reviu
 - d. Pemantauan
2. Kegiatan pemantauan lainnya, pemberian jasa seperti konsultasi, sosialisasi, dan asistensi yang tidak memberikan penjaminan kualitas.

Agar kegiatan audit berjalan sesuai dengan ruang lingkup audit, maka auditor internal juga perlu membuat ruang lingkup penugasan yang cukup dan layak. Berdasarkan Pusdiklatwas (2014), ruang lingkup penugasan tersebut terdiri dari aspek keuangan dan operasional auditi. Auditor akan melakukan pemeriksaan terhadap semua dokumen, catatan, laporan, aset, maupun personalia guna memeriksa kinerja pemerintah pada periode audit. Auditor harus memastikan bahwa ruang lingkup cukup untuk target yang disepakati. Apabila ada pengembangan tertentu dari ruang lingkup tersebut harus dikoordinasikan dengan klien untuk menentukan kelanjutan penugasan. Selama kegiatan audit

berlangsung, auditor harus secara konsisten melakukan pengendalian dengan target dan ruang lingkup penugasan yang ditentukan guna menghadapi masalah pengendalian yang terjadi.

2.1.5. Tahapan Audit Internal

Pelaksanaan kegiatan audit internal merupakan tahapan yang penting untuk dilakukan oleh auditor internal dalam kegiatan proses audit untuk menentukan prioritas, arah dan pendekatan dalam proses audit internalnya. Menurut Tugiman (2006), tahapan-tahapan dalam pelaksanaan kegiatan audit internal adalah sebagai berikut:

1. Tahap perencanaan audit

Tahap perencanaan audit merupakan tahap yang paling awal dalam pelaksanaan kegiatan audit internal, perencanaan dibuat bertujuan untuk menentukan objek yang akan diaudit/prioritas audit, arah dan pendekatan audit, perencanaan alokasi dan sumber daya waktu, dan merencanakan hal-hal lainnya yang berkaitan dengan proses audit.

2. Tahap pengujian dan evaluasi informasi

Tahap pengujian dan evaluasi informasi merupakan tahap dimana auditor internal diwajibkan untuk mengumpulkan, menganalisa, menginterpretasikan, serta membuktikan kebenaran dan keandalan informasi untuk mendukung hasil audit.

3. Tahap penyampaian hasil audit

Pada tahap penyampaian hasil audit ini auditor internal diwajibkan untuk melaporkan kepada manajemen apabila terdapat penyelewengan/penyimpangan yang terjadi di dalam suatu fungsi organisasi dan memberikan suatu rekomendasi untuk perbaikan kedepannya. Laporan audit internal ditujukan untuk kepentingan manajemen yang dirancang untuk memperkuat pengendalian audit internal, menentukan ditaati atau tidaknya prosedur dan kebijakan-kebijakan yang telah ditetapkan oleh manajemen.

4. Tahap tindak lanjut (*follow up*) hasil audit

Tahap tindak lanjut (*follow up*) bertujuan untuk memastikan bahwa rekomendasi atas temuan-temuan audit telah dilakukan dengan baik, dan memastikan apakah rekomendasi tersebut memberikan hasil sesuai dengan yang diharapkan.

Berdasarkan hal itu, menurut Tugiman (2006) hal-hal yang berkaitan dengan pelaporan hasil audit internal adalah sebagai berikut:

1. Laporan tertulis yang ditanda tangani haruslah dikeluarkan setelah pengujian terhadap pemeriksaan selesai dilakukan.
2. Pemeriksaan internal audit harus terlebih dahulu mendiskusikan berbagai kesimpulan dan rekomendasi dengan tingkatan manajemen yang tepat sebelum mengeluarkan laporan akhir.
3. Suatu laporan harus objektif, jelas, singkat, konstruktif, dan tepat waktu.

4. Laporan haruslah mengemukakan tentang maksud, lingkup, dan hasil pelaksanaan pemeriksaan. Apabila dipandang perlu, laporan harus pula berisikan pernyataan tentang pendapat pemeriksa.
5. Laporan-laporan dapat mencantumkan berbagai rekomendasi bagi berbagai perkembangan yang mungkin dicapai, pengakuan terhadap kegiatan yang dilaksanakan secara luas dan tindakan korektif.
6. Pandangan dari pihak yang diperiksa tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi dapat juga dicantumkan dalam laporan pemeriksaan.
7. Pimpinan audit internal yang ditunjuk harus memberikan *review* dan menyetujui laporan pemeriksaan akhir sebelum laporan tersebut dikeluarkan dan menentukan kepada siapa laporan tersebut akan disampaikan.

Dalam menyampaikan laporan hasil audit internal harus melaporkannya secara tepat waktu baik secara tertulis maupun secara lisan. Laporan tersebut harus jelas, objektif, bermanfaat, dan lengkap sehingga audit internal yang efektif dapat terwujud.

2.2. Efektivitas Audit Internal

2.2.1. Definisi Efektivitas Audit Internal

Menurut Mardiasmo (2004) mendefinisikan efektivitas sebagai berikut:

“Definisi efektivitas intinya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas adalah hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan target akhir kebijakan. Indikator efektivitas menggambarkan jangkauan akibat dan

dampak (*outcome*) dari keluaran (*output*) program dalam mencapai tujuan program semakin besar kontribusi output yang dihasilkan terhadap pencapaian tujuan atau sasaran yang ditentukan, maka semakin efektif proses kerja suatu organisasi.”

Secara sederhana peneliti menyimpulkan bahwa menurut Mardiasmo (2004) efektivitas merupakan salah satu pengukuran untuk menilai berhasil atau tidaknya tujuan yang telah ditetapkan organisasi dimana dengan membandingkan *outcome* yang dicapai dengan *output* yang dikeluarkan. Kemudian, sebagaimana menurut Umar (2003) mendefinisikan bahwa efektivitas sebagai kemampuan untuk memilih tujuan yang tepat. Berkaitan dengan hal tersebut, pengertian efektivitas sesuai dengan Asosiasi Auditor Internal Pemerintah Indonesia (2021) yang menyatakan bahwa efektivitas audit internal di pemerintahan merupakan kegiatan audit internal yang dibuat untuk memberi nilai tambah sebuah organisasi. Kemampuan audit internal dalam memilih rancangan audit yang benar untuk dilaksanakan maka organisasi tersebut dapat dikatakan efektif.

Menurut Tangkilisan (2007) konsep tingkat efektivitas organisasi menunjukkan tingkat sejauh mana organisasi dapat melaksanakan kegiatannya dengan penggunaan alat-alat dan sumber daya secara optimal sehingga tujuan yang telah ditetapkan dapat tercapai. Dalam hal ini, efektivitas organisasi dapat menyangkut dua aspek sebagai berikut:

1. Tujuan organisasi
2. Pelaksanaan fungsi atau cara untuk mencapai tujuan

Berdasarkan pengertian di atas, peneliti menarik kesimpulan bahwa efektivitas audit internal merupakan pengukuran berhasil tidaknya tujuan

organisasi dapat terwujud dari kegiatan yang dilaksanakan oleh audit internal. Maka dari itu, audit internal memiliki peran yang penting guna mencapai *outcome* tersebut.

2.2.2. Dimensi Efektivitas Audit Internal

Kriteria atau ukuran efektivitas organisasi yang menyangkut faktor internal organisasi dan faktor eksternal organisasi (Tangkilisan, 2007) antara lain:

1. Produktivitas organisasi atau *output*.
2. Efektivitas organisasi dalam bentuk keberhasilannya menyesuaikan diri dengan perubahan-perubahan di dalam dan di luar organisasi.
3. Tidak adanya ketegangan di dalam organisasi atau hambatan-hambatan konflik di antara bagian-bagian organisasi.

Menurut Kotler (2009), kriteria efektivitas diantaranya sebagai berikut:

1. Terukur
Ukuran, kemampuan, dan karakteristik segmen dapat diukur.
2. Substantial
Segmen cukup besar dan menguntungkan untuk dilayani.
3. Dapat diakses
Segmen dapat dijangkau dan dilayani.
4. Dapat didiferensiasi
Segmen dapat dibedakan secara konseptual dan mempunyai respon yang berbeda terhadap elemen dan program.
5. Dapat ditindaklanjuti

Program yang efektif dapat diformulasikan untuk menarik dan melayani segmen.

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan dimensi efektivitas audit internal menurut Kotler (2009) dimana hasil dari dari auditnya internal dapat menunjukkan seberapa efektif audit internal dilakukan dan rekomendasi yang diberikan auditor internal dapat ditindaklanjuti. Penelitian ini akan diukur menggunakan kuesioner Dewani (2018) yang dikembangkan oleh peneliti.

2.3. Kompetensi

Kompetensi merupakan prinsip dalam diri yang dimiliki dan dibutuhkan auditor itu sendiri. Sebagaimana dikatakan Tugiman (2006) definisi kompetensi adalah sebagai berikut:

“Kemampuan kompetensi profesional merupakan tanggung jawab bagian audit internal dan setiap auditor internal. Pimpinan audit internal dalam setiap pemeriksaan haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama atau keseluruhan memiliki kemahiran dalam pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.”

Kemudian menurut Rai (2008) kompetensi auditor merupakan kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar. Dalam melakukan audit, seorang auditor internal harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya.

Berdasarkan pengertian di atas, kompetensi auditor internal dalam penelitian ini akan didukung dengan indikator menurut Rai (2008) yaitu sebagai berikut:

1. Mutu personal yang baik

Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor internal harus memiliki mutu personal yang baik, seperti:

- a. Memiliki rasa ingin tahu yang besar, berpikir luas, dan mampu menangani ketidakpastian.
 - b. Harus dapat menerima bahwa tidak ada solusi yang mudah serta menyadari bahwa temuan dapat bersifat subjektif.
 - c. Mampu bekerja dengan tim.
2. Pengetahuan yang memadai

Seorang auditor internal harus memiliki pengetahuan umum yang memadai untuk memahami organisasi yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan umum tersebut diantaranya:

- a. Melakukan kemampuan untuk melakukan *review* analitis.
 - b. Memiliki pengetahuan tentang teori organisasi untuk memahami organisasi tempat auditor internal bekerja.
 - c. Memiliki pengetahuan tentang *auditing*.
 - d. Memiliki pengetahuan tentang akuntansi yang dapat membantu dalam mengolah angka dan data.
3. Keahlian khusus dalam bidangnya

Keahlian khusus yang dimiliki oleh auditor internal adalah sebagai berikut:

- a. Memiliki keahlian dalam melakukan wawancara serta kemampuan membaca cepat.

- b. Memiliki ilmu statistik dan ahli dalam menggunakan komputer, minimal mampu mengoperasikan *word processing* dan *spread sheet*.
- c. Memiliki kemampuan dalam menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

Penelitian mengenai kompetensi auditor internal telah dilakukan oleh beberapa penelitan terdahulu. Dalam penelitian ini, indikator kompetensi auditor internal akan diukur menggunakan kuesioner Sukriah, dkk. (2009) yang dikembangkan oleh peneliti.

2.4. Objektivitas

Objektivitas merupakan prinsip dalam diri lainnya yang dimiliki dan dibutuhkan oleh auditor itu sendiri. Menurut Pusdiklatwas BPKP (2014), mengemukakan bahwa objektivitas merupakan suatu keadaan dimana seseorang bebas dari pengaruh pemikiran subjektif pihak-pihak lain yang berkepentingan sehingga auditor percaya pada hasil kerja dan pengambilan keputusannya. Penting bagi auditor untuk memiliki prinsip objektivitas ini. Unsur prinsip objektivitas yang wajib dilakukan auditor internal pemerintah menurut Pusdiklatwas BPKP (2014) adalah sebagai berikut:

1. Tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan yang dapat menimbulkan konflik kepentingan dengan organisasinya, atau yang dapat meragukan kemampuannya untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya secara objektif.
2. Tidak menerima sesuatu dalam bentuk apapun yang dapat mengganggu atau patut diduga mengganggu pertimbangan profesionalnya.

3. Mengungkapkan semua fakta material yang diketahui, yaitu fakta yang jika tidak diungkapkan dapat mengubah atau memengaruhi pengambilan keputusan atau menutupi adanya praktik yang melanggar hukum.

Selain itu, menurut Mulyadi (2014), menjelaskan bahwa objektivitas merupakan sikap mental auditor yang tidak membiarkan pertimbangan auditnya dipengaruhi oleh pihak lain dalam melakukan audit serta dapat mempertahankannya. Prinsip objektivitas mengharuskan auditor internal memiliki sikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka, serta bebas dari benturan atau berada di bawah pengaruh pihak lain. Hal ini berarti bahwa seorang auditor harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan tugas dan kewajibannya. Sebagaimana menurut pandangan Mulyadi (2014), indikator yang digunakan untuk mengukur objektivitas adalah sebagai berikut:

1. Bersikap adil

Bersikap adil berarti tidak memiliki sikap sewenang-wenang dan tidak memihak antara satu dengan yang lainnya.

2. Bebas dari benturan kepentingan

Bebas dari benturan kepentingan berarti bebas dari keinginan pihak-pihak tertentu yang berusaha mengarahkan auditnya, serta bebas dari kepentingan individual pihak-pihak tertentu dalam penugasan auditnya dan pembatas pengujian audit.

3. Pengungkapan kondisi sesuai fakta

Pengungkapan kondisi sesuai fakta berarti bebas dalam melakukan pengungkapan informasi sesuai ujian serta menetapkan bukti yang dapat diterima sesuai dengan fakta yang ditemukan.

Penelitian mengenai objektivitas auditor internal telah dilakukan oleh beberapa penelitian terdahulu. Berdasarkan uraian di atas, peneliti menggunakan indikator objektivitas auditor internal menurut Mulyadi (2014) yang akan diukur menggunakan kuesioner Sukriah, dkk. (2009) yang dikembangkan oleh peneliti.

2.5. Pengalaman Kerja

Pengalaman kerja merupakan faktor yang berasal dari luar sifat auditor itu sendiri. Menurut Ranupandojo dan Husnan (2002), menyatakan bahwa pengalaman kerja merupakan suatu pemahaman atas pelaksanaan tugas-tugas suatu pekerjaan yang diukur berdasarkan ukuran lama waktu atau masa kerja yang telah dilalui.

Selain itu, Manullang (2002) juga memberikan pengertian tentang pengalaman kerja yang mana mengatakan bahwa pengalaman kerja adalah proses pembentukan pengetahuan atau keterampilan tentang metode suatu pekerjaan karena keterlibatan karyawan tersebut dalam pelaksanaan tugas pekerjaan selama masa kerjanya. Proses yang memiliki masa kerja yang lama dapat membuat kegiatan audit internal efektif sehingga tujuan organisasi dapat tercapai.

Dari pengertian di atas, peneliti menarik kesimpulan bahwa pengalaman kerja merupakan tingkat penguasaan auditor internal dalam melakukan tugas auditnya yang diukur dari lama waktu atau masa kerja yang telah dilalui auditor tersebut sehingga dapat mencapai tujuan organisasi. Lama pekerjaan dapat dilihat dari banyaknya tahun sejak auditor tersebut diangkat menjadi auditor internal pada

sebuah organisasi. Oleh sebab itu, untuk mengukur indikator pengalaman kerja dapat diukur menggunakan indikator menurut Foster (2001) yang diantaranya:

1. Lama waktu atau masa kerja
 - a. Ukuran tentang lama waktu atau masa kerja yang telah ditempuh seseorang sehingga dapat memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakan dengan baik.
2. Tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki
 - a. Pengetahuan merujuk pada konsep, prinsip, prosedur, kebijakan, atau informasi lain yang dibutuhkan oleh karyawan. Pengetahuan juga mencakup kemampuan untuk memahami dan menerapkan informasi pada tanggung jawab pekerjaan.
 - b. Keterampilan merujuk informasi pada tanggung jawab pekerjaan.
3. Penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan
 - a. Tingkat penguasaan seseorang dalam pelaksanaan aspek-aspek teknik pekerjaan.
 - b. Menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan tepat waktu yang telah ditentukan.

Indikator pengukuran pengalaman kerja juga dapat diukur menggunakan indikator menurut Knoers dan Haditono (2006) yang mengatakan bahwa ada dua 2 indikator yang berhubungan dengan pengalaman kerja, diantaranya:

1. Lamanya menjadi auditor

Lamanya bekerja sebagai auditor menghasilkan struktur dalam proses penilaian auditor. Struktur ini menentukan seleksi auditor, memahami dan bereaksi terhadap ruang lingkup tugas.

2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan

Secara teknis, semakin banyak tugas yang dikerjakan oleh auditor maka akan semakin mengasah keahliannya dalam mendekteksi suatu hal yang memerlukan perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaan auditnya dan memiliki karakteristik yang bervariasi.

Penelitian mengenai pengalaman kerja auditor internal telah dilakukan oleh beberapa penelitian terdahulu. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan indikator pengalaman kerja auditor internal menurut Knoers dan Haditono (2006) dan diukur menggunakan kuesioner Sukriah, dkk. (2009) yang dikembangkan oleh peneliti.

2.6. Dukungan Pimpinan Entitas

Dalam melakukan masa pekerjaannya, seorang auditor membutuhkan dukungan pimpinan. Sebagaimana menurut Tangkilisan (2007) menyatakan bahwa suatu ukuran seberapa jauh pimpinan memberikan komunikasi yang jelas, bantuan, dan dukungan terhadap bawahannya dalam pelaksanaan tanggung jawabnya disebut dengan dukungan pimpinan. Hal ini menunjukkan dukungan pimpinan menjadi budaya yang melekat dalam suatu organisasi yang dapat mendukung bawahannya.

Menurut Roberts dan Greene (2009) terdapat beberapa jenis dukungan yang berbeda, diantaranya adalah:

1. Dukungan emosional

Dukungan emosional berarti bahwa adanya seseorang yang mendengarkan perasaan Anda, menyenangkan hati Anda, dan memberikan dorongan.

2. Dukungan informal

Dukungan informal berarti bahwa adanya seseorang mengajarkan Anda sesuatu, memberikan informasi atau nasihat, serta membantu Anda membuat suatu keputusan utama.

3. Dukungan konkret

Dukungan konkret berarti bahwa adanya seseorang yang membantu Anda dengan cara kasat mata, meminjamkan dan menyediakan kebutuhan Anda, memberikan Anda informasi, membantu Anda melaksanakan tugas ataupun mengambilkan pesanan Anda.

Kemudian menurut Standar Audit oleh Asosiasi Internal Pemerintah Indonesia (2021) menyatakan bahwa dukungan pimpinan APIP diperlukan dalam pelaksanaan tugas dan fungsi audit internal agar dapat berjalan efektif. Dukungan pimpinan sebagaimana telah diatur dalam standar tersebut terdiri dari:

1. Pimpinan entitas audit internal harus mengoordinasikan, mengomunikasikan, serta meminta persetujuan kepada pimpinan pemerintah daerah atas rencana kegiatan audit intern.
2. Pimpinan entitas audit internal memberikan dukungan berupa kebutuhan sumber daya manusia, keuangan, serta fasilitas yang memadai guna kelancaran pelaksanaan tugas dan fungsi audit internalnya.

3. Pimpinan entitas audit internal memberikan dukungan berupa kebijakan dan prosedur audit intern yang baik agar kegiatan audit intern dapat berjalan efektif dan efisien.
4. Bentuk dukungan lain yakni berasal dari pemerintah daerah yang diwujudkan pada piagam audit.

Berdasarkan uraian di atas, peneliti menarik kesimpulan bahwa dukungan pimpinan entitas kaitannya dengan pimpinan entitas auditor internal pemerintah, yakni pengendali mutu merupakan suatu komitmen dari pimpinan dalam pelaksanaan audit untuk terlibat dan menyediakan sumber daya yang dibutuhkan, serta memberikan kewenangan kepada auditor. Penelitian mengenai dukungan pimpinan telah dilakukan oleh beberapa penelitian terdahulu. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan indikator dukungan pimpinan menurut Standar Audit oleh Asosiasi Internal Pemerintah Indonesia (2021) sebagai komitmen pimpinan dalam membangun efektivitas pelaksanaan audit. Penelitian ini akan diukur menggunakan kuesioner Gulo (2019) yang dikembangkan oleh peneliti.

2.7. Kerangka Konseptual

2.7.1. Teori Atribusi

Penelitian ini menggunakan variabel-variabel independen yang mempengaruhi efektivitas audit internal berlandaskan pada Teori Atribusi. Menurut Robbins (2007), teori atribusi merupakan cara pengamatan dan penilaian yang berbeda-beda terhadap perilaku seseorang bergantung pada makna apa yang diperoleh kaitannya dengan perilaku tersebut. Dalam hal ini, teori atribusi menjelaskan bahwa pengamatan terhadap perilaku seseorang bertujuan untuk

mengetahui apakah perilaku tersebut ditentukan oleh faktor eksternal atau internal. Faktor internal yakni penentuan perilaku seorang individu yang berasal dari kendali dan keyakinan dalam diri sendiri, sedangkan faktor eksternal yakni penentuan perilaku seorang individu yang berasal dari luar kendali individu itu sendiri baik seperti kondisi lingkungan dan situasi individu tersebut.

Dalam penelitian ini, peneliti menghubungkan teori atribusi yang terjadi pada auditor internal pemerintah, yaitu Inspektorat Provinsi Sumatera Utara dalam menentukan perilakunya untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab audit internalnya. Perilaku yang dijalankan oleh Inspektorat Provinsi Sumatera Utara untuk melaksanakan jasa audit bagi instansi Pemerintah Provinsi Sumatera Utara mendorong efektivitas audit internalnya. Maka dari itu, variabel-variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini relevan untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas audit internal yang terdiri dari kompetensi, objektivitas, pengalaman kerja, dan dukungan pimpinan.

2.8. Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu telah menguji variabel-variabel independen yang sama yang digunakan dalam penelitian ini, namun ada beberapa faktor yang berbeda serta dengan subjek yang berbeda-beda. Hasil dari penelitian terdahulu ini menjadi acuan peneliti dalam melakukan penelitian ini. Penelitian pertama yang dilakukan oleh penelitian yang dilakukan oleh Sukriah, dkk. (2009) dalam jurnalnya tentang pengaruh pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas, dan kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Subjek dalam penelitian ini adalah Inspektorat sepulau Lombok. Populasi yang digunakan dalam

penelitian ini adalah seluruh Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang bekerja pada Inspektorat sepuluh Lombok dengan penentuan sampel menggunakan *purposive sampling* yaitu pegawai yang sudah mengikuti pendidikan dan pelatihan (diklat) sebagai auditor. Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini adalah berupa kuesioner yang disebar dan dikembalikan sebanyak 105 responden. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan model analisis regresi berganda guna menguji pengaruh dua atau lebih variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil yang diperoleh dalam penelitian ini menunjukkan bahwa pengalaman kerja, objektivitas, dan kompetensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan, sedangkan independensi dan integritas tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Lalu, penelitian oleh Onay, A (2021) tentang *Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Research of The Turkish Private Sector Organization*. Penelitian ini menggunakan subjek organisasi sektor swasta di Turki. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor internal yang bekerja di organisasi sektor swasta Turki yang tergabung dalam IIA-Turki. Sampel yang digunakan adalah auditor internal yang dihubungi melalui e-mail, telepon, dan tatap muka yang dihitung dengan rumus $n > 50 + 8m$ (dimana m = jumlah variabel) dan memperoleh hasil sejumlah 187 responden. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh melalui penyebaran kuesioner yang hasilnya dihitung menggunakan skala *likert*. Perolehan data dianalisis menggunakan analisis statistik, uji normalitas yang terdiri dari Uji statistik Kolmogorov-smirnov, nilai *skewness-kurtosis*, dan grafik histogram. Lalu, untuk menguji hipotesis menggunakan regresi *Ordinary Least*

Squares (OLS). Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa independensi, ukuran departemen auditor internal, kompetensi auditor internal, dukungan manajemen, kerja sama dengan auditor eksternal, dan aktivitas manajemen risiko berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pada organisasi sektor swasta Turki.

Peneliti selanjutnya oleh Gamayuni, R. R. (2016) tentang Efektivitas Fungsi Audit Internal: Faktor yang Mempengaruhi, dan Implikasinya terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan (Survei Pada Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten di Pulau Jawa). Subjek dalam penelitian ini adalah Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten di Pulau Jawa. Populasi dalam penelitian ini ditentukan menggunakan *cluster area sampling* dimana peneliti memilih secara acak 3 klaster populasi inspektorat di Pulau Jawa yakni Provinsi Jawa Barat, Provinsi Banten, dan Provinsi DI Yogyakarta dan menggunakan semua inspektorat provinsi, kota, dan kabupaten yang telah dipilih tersebut. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dimana berupa nilai atau skor atas jawaban yang diberikan oleh responden terhadap pertanyaan yang ada dalam kuesioner. Penelitian ini menggunakan analisis model dengan menggunakan *Structural Equation Model* (SEM) untuk mengetahui besarnya pengaruh hubungan antara dua variabel. Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi, dan dukungan manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal, sedangkan objektivitas auditor internal tidak berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten di Pulau Jawa.

Kemudian, penelitian yang dilakukan oleh Tackie, dkk. (2016) mengenai *Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems*. Subjek dalam penelitian ini adalah Desentralisasi Sistem Administrasi Pemerintah Lokal Ghana. Populasi dan sampel dalam penelitian ini adalah seluruh auditor internal yang ada di wilayah geografis pemerintah yang terdesentralisasi di Ghana, yaitu wilayah Ashanti yang berjumlah 120 responden. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dengan teknik pengambilan datanya berupa kuesioner. Data dalam penelitian ini diukur menggunakan skala Likert dan dianalisis menggunakan analisis statistik deskriptif dan inferensial melalui analisis regresi berganda yang tujuannya untuk mengukur kekuatan hubungan antara variabel dependen dengan independen. Penelitian ini memperoleh hasil bahwa kecakapan profesional, kualitas kinerja audit, independensi, dan peluang karir berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas audit internal pada pemerintah terdesentralisasi di Ghana. Sedangkan dukungan manajemen puncak tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal pada pemerintah terdesentralisasi di Ghana.

Selanjutnya, penelitian yang dilakukan oleh Dellai, H. dan Omri, M. A. B (2016) tentang *Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations*. Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah organisasi Tunisia yang memiliki auditor internal. Data pada penelitian ini diperoleh melalui penyebaran kuesioner ke masing-masing *Chief Audit Executives* (CAE) dari 225 perusahaan dan respon yang diterima sebanyak 148 responden. Hipotesis dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan analisis OLS (*Ordinary Least Square*)

guna menghitung besarnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil dari penelitian ini adalah independensi, objektivitas auditor internal, dukungan manajemen, dan penggunaan fungsi audit internal sebagai tempat pelatihan manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas auditor internal, sedangkan *outsourcing* audit internal dan kompetensi auditor internal tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal.

Peneliti berikutnya yang dilakukan oleh Rudhani, dkk. (2017) tentang *Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit*. Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor internal sektor publik di Kosovo. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini dihitung menggunakan rumus sehingga dari 151 jumlah auditor internal sektor publik di Kosovo diperoleh sebanyak 59 responden. Sumber data dalam penelitian ini diperoleh dari penyebaran kuesioner kepada responden yang diukur menggunakan skala *likert*. Penelitian ini menggunakan uji hipotesis yaitu model analisis regresi linear dan korelasi yang tujuannya untuk menguji pengaruh dua atau lebih variabel independen terhadap variabel dependen. Penelitian ini memperoleh hasil bahwa kualitas audit, kompetensi, independensi auditor internal, dan dukungan manajemen audit berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pada organisasi sektor publik Kosovo.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

PENELITI	VARIABEL	SUBYEK	HASIL
Sukriah, dkk. (2009)	Independen: X1 = Pengalaman Kerja X2 = Independensi X3 = Objektivitas X4 = Integritas X5 = Kompetensi Dependen: Y = Kualitas Hasil Pemeriksaan	Auditor Internal di Inspektorat sepulau Lombok	1. Pengalaman kerja, objektivitas, dan kompetensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. 2. Independensi dan integritas tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
Onay, A (2021)	Independen: X1 = Independensi X2 = Ukuran Departemen Internal Audit X3 = Kompetensi Auditor Internal X4 = Dukungan Manajemen X5 = Kerja Sama dengan Auditor Eksternal X6 = Aktivitas Manajemen Risiko Dependen: Y = Efektivitas Audit Internal	<i>Factor Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Research of the Turkish Private Sector Organizations</i>	Independensi, ukuran departemen auditor internal, kompetensi auditor internal, dukungan manajemen, kerja sama dengan auditor eksternal, dan aktivitas manajemen risiko berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pada organisasi sektor swasta Turki.
Gamayuni, R. R. (2016)	Independen: X1 = Kompetensi Auditor Internal X2 = Dukungan Manajemen X3 = Objektivitas Dependen: Y = Efektivitas Fungsi Audit Internal	Auditor Internal di Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten Pulau Jawa	1. Kompetensi, dan dukungan manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal. 2. Objektivitas auditor internal tidak berpengaruh terhadap

			efektivitas fungsi audit internal.
Tackie, dkk. (2016)	<p>Independen: X1 = Kecakapan Profesional X2 = Kualitas Kinerja Audit X3 = Independensi X4 = Peluang Karir X5 = Dukungan Manajemen Puncak</p> <p>Dependen: Y = Efektivitas Audit Internal</p>	Auditor Internal di Pemerintah Terdesentralisasi di Ghana	<p>1. Kecakapan profesional, kualitas kinerja audit, independensi, dan peluang karir berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.</p> <p>2. Dukungan manajemen puncak tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal.</p>
Dellai, H. dan Omri, M. A. B (2016)	<p>Independen: X1 = Kompetensi Auditor Internal X2 = Independensi Auditor Internal X3 = Objektivitas Auditor Internal X4 = <i>Outsourcing</i> Auditor Internal X5 = Dukungan Manajemen X6 = Penggunaan Fungsi Audit Internal sebagai Tempat Pelatihan Manajemen</p> <p>Dependen: Y = Efektivitas Audit Internal</p>	<i>Factor Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organization</i>	<p>1. Independensi, objektivitas auditor internal, dukungan manajemen, dan penggunaan fungsi audit internal sebagai tempat pelatihan manajemen berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.</p> <p>2. <i>Outsourcing</i> audit internal dan kompetensi auditor internal tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal.</p>
Rudhani, dkk. (2017)	<p>Independen: X1 = Kualitas Audit Internal X2 = Kompetensi Auditor Internal X3 = Independensi Auditor Internal X4 = Dukungan Manajemen Audit</p> <p>Dependen: Y = Efektivitas Audit Internal</p>	<i>Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in The Public Sector in Kosovo</i>	Kualitas audit internal, kompetensi, independensi auditor internal, dan dukungan manajemen audit berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pada Sektor Publik Kosovo.

2.9. Pengembangan Hipotesis

2.9.1. Pengaruh Kompetensi Terhadap Efektivitas Audit Internal

Menurut Tugiman (2006), kompetensi merupakan kriteria yang dibutuhkan dalam melakukan pemeriksaan, seperti pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu agar pemeriksaan berjalan secara tepat dan pantas. Di masa pandemi Covid-19, APIP dituntut untuk cepat tanggap menghadapi perubahan sehingga membutuhkan auditor internal yang berkompoten agar kegiatan audit internal suatu organisasi dapat efektif hingga tercapainya *good governance*.

Hasil penelitian Gamayuni, R. R. (2016) di Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten Pulau Jawa membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten Pulau Jawa. Auditor internal yang memiliki kompetensi, seperti pengetahuan, keterampilan, keahlian, dan perilaku maka tugas audit internal yang dilakukan semakin efektif.

Kemudian, penelitian oleh Onay, A (2021) di organisasi sektor swasta Turki membuktikan bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal di organisasi sektor swasta Turki. Kompetensi yang dimiliki auditor internal di organisasi sektor swasta Turki lebih berpengaruh signifikan daripada kuantitas sumber daya yang dimiliki. Berdasarkan teori dan hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan arah positif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H1: Kompetensi auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal

2.9.2. Pengaruh Objektivitas Terhadap Efektivitas Audit Internal

Objektivitas merupakan suatu keadaan dimana seseorang bebas dari pengaruh pemikiran subjektif pihak-pihak lain yang berkepentingan sehingga auditor percaya pada hasil kerja dan pengambilan keputusannya (Pusdiklatwas BPKP, 2014). Tingginya tingkat objektivitas yang dimiliki auditor internal dapat mendukung efektivitas kegiatan audit internal. Meskipun saat ini kegiatan audit internal terkena dampak akibat pandemi Covid-19, auditor internal harus tetap mempertahankan objektivitasnya.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sukriah, dkk. (2009) di Inspektorat sepulau Lombok membuktikan bahwa objektivitas berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Semakin objektif auditor dalam melakukan pemeriksaannya, maka semakin meningkat kualitas hasil pemeriksaannya. Hasil pemeriksaan yang berkualitas mengimplikasikan bahwa kegiatan audit internal yang dilakukan berjalan efektif sehingga tujuan dari organisasi dapat tercapai.

Kemudian, di organisasi Tunisia objektivitas menjadi determinasi yang penting dalam efektivitas audit internalnya (Dellai, H. dan Omri, M. A. B., 2016). Penelitian tersebut membuktikan bahwa objektivitas berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal. Semakin objektif auditor internal dalam melakukan tugas auditnya, maka tujuan pekerjaan mereka untuk menambah nilai bagi organisasinya dapat tercapai. Berdasarkan teori dan hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan arah positif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H2: Objektivitas auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal

2.9.3. Pengaruh Pengalaman Kerja Terhadap Efektivitas Audit Internal

Menurut Ranupandojo dan Husnan (2002), menyatakan bahwa pengalaman kerja merupakan suatu pemahaman atas pelaksanaan tugas-tugas suatu pekerjaan yang diukur berdasarkan ukuran lama waktu atau masa kerja yang telah dilalui. Semakin lama masa kerja yang dimiliki auditor internal, maka auditor tersebut akan semakin memahami tugas dan tanggung jawabnya sehingga kegiatan audit pun dapat berjalan dengan efektif.

Di masa pandemi Covid-19, auditor internal yang lebih berpengalaman akan semakin mudah untuk beradaptasi menghadapi perubahan lingkungan yang dinamis. Hal ini dipengaruhi oleh semakin banyaknya tugas yang dikerjakan dan masalah yang diselesaikan, sehingga auditor tersebut dapat mengasah kemampuannya dalam menghadapi hambatan. Oleh karena itu, kegiatan audit internal pun dapat berjalan secara efektif.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Sukriah, dkk. (2009) di Inspektorat sepulau Lombok menunjukkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Semakin banyak pengalaman kerja yang dimiliki auditor internal, maka semakin meningkat kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukan yang merupakan implikasi dari tercapainya efektivitas kegiatan audit internal. Maka, sebagaimana menurut teori dan hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan arah positif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H3: Pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal

2.9.4. Pengaruh Dukungan Pimpinan Terhadap Efektivitas Audit Internal

Menurut Tangkilisan (2007), menyatakan bahwa suatu ukuran seberapa jauh pimpinan memberikan komunikasi yang jelas, bantuan, dan dukungan terhadap bawahannya dalam pelaksanaan tanggung jawabnya disebut dengan dukungan pimpinan. Kegiatan audit internal dapat berjalan secara efektif apabila adanya dukungan yang diberikan oleh pimpinan dalam melaksanakan tugas dan temuan audit internalnya.

Dalam melakukan tugas audit internal di masa pandemi Covid-19 saat ini, auditor internal membutuhkan dukungan dari pimpinannya. Dukungan dapat berupa komunikasi antara auditor internal dengan pimpinan mengenai kebijakan dan rencana audit yang dilakukan di masa adaptasi saat ini. Adanya dukungan tersebut dapat membuat kegiatan audit internal menjadi efektif.

Hasil penelitian oleh Rudhani, dkk. (2017) di organisasi sektor publik Kosovo memperoleh hasil bahwa dukungan pimpinan entitas berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal. Berdasarkan teori dan hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan arah positif dapat dirumuskan sebagai berikut:

H4: Dukungan pimpinan berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.