

Pengaruh Tindak Lanjut Auditor Internal terhadap Efektivitas Pengendalian Internal dengan Skeptisisme Profesional sebagai Variabel Moderasi

Alyn Wulandary^{1*}, Rivaldy Leru Sada^{2*}, Selvia Yapen^{3*}.

^{1,2,3} Program Studi Akuntansi Fakultas Ilmu Sosial dan Humaniora Universitas Pendidikan Muhammadiyah Sorong

Abstrak

Pengendalian internal merupakan faktor penting dalam mencapai tujuan organisasi yang telah direncanakan, kelemahan pengendalian internal mengakibatkan terjadinya kecurangan dalam organisasi dan menghambat aktivitas kerja didalam ruang lingkup organisasi. Riset ini bertujuan untuk menganalisis tindak lanjut auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal dengan skeptisme profesional sebagai variabel moderasi.

Populasi pada penelitian ini merupakan Inspektorat Kota Semarang, Inspektorat Kota Salatiga, Inspektorat Kabupaten Semarang dan Inspektorat Kabupaten Klaten. Penggunaan sample pada riset ini adalah purposive sampling method. Jumlah sampel penelitian ini sebanyak 92 orang. Alat analisis yang digunakan yaitu *Structural Equation Modeling* (SEM).

Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa tindak lanjut auditor internal berpengaruh tidak signifikan terhadap pengendalian internal serta skeptisme profesional memperkuat objektivitas auditor internal dan tindak lanjut auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal

Kata kunci: tindak lanjut, pengendalian internal, skeptisme profesional

*Corresponding Author at Fakultas Ilmu Sosial dan Humaniora Universitas Pendidikan Muhammadiyah Sorong Jl. KH. Ahmad Dahlan, No. 1, Mariat Pantai, Aimas, Kabupaten Sorong. E-mail address: alynwulandary@gmail.com¹, rivaldysada14@gmail.com², yapenselvia@gmail.com³

PENDAHULUAN

Masih teringat dalam benak kita bagaimana kasus Enron dapat menggemparkan dunia bisnis. Seorang Enron David Duncan, yang juga merupakan ketua audit keuangan bersama manajer keuangan dan CEO memanipulasi laporan keuangan dan menipu investor bahwa perusahaan mendapat keuntungan padahal kebangkrutan sedang datang mendera.

Untuk meminimalisir hal tersebut, dibutuhkan sistem pengendalian internal dalam semua lingkungan aktivitas organisasi. Menurut *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO), Pengendalian internal adalah suatu proses yang terdiri dari tugas dan kegiatan yang sedang berjalan, hal ini merupakan sarana untuk pencapaian tujuan. Menurut *Association of Certified Fraud Examiner* (ACFE) Kelemahan pengendalian internal yang mengakibatkan terjadinya kecurangan, sehingga tujuan organisasi tidak maksimal tercapai (Munzir, Fajar Nurfatimah, & Maulidiya Nisak, 2021).

Menurut Oussii & Taktak (2018) Praktik pengendalian internal masih sangat lemah di negara berkembang, kelemahan pengendalian internal terjadi dikarenakan minimnya kegiatan dan praktik fungsi audit internal Fadzil et al., (2005). Apabila organisasi telah merencanakan suatu program kerja dengan baik, jika fungsi pengawasan tidak efektif dan efisien maka tujuan organisasi tidak akan tercapai (Wulandary & Difinubun, 2021).

Penelitian ini akan menguji Pengaruh Tindak Lanjut Auditor Internal terhadap Efektivitas Pengendalian Internal dengan Skeptisme Profesional sebagai Variabel Moderasi. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan sebelumnya, penelitian ini menggunakan skeptisme profesional sebagai variabel moderasi. Penelitian ini perlu dilakukan karena penelitian terhadap efektivitas pengendalian internal menjadi perhatian sangat penting dan menjadi permasalahan yang harus diteliti (Sarens dan Lenz, 2012). Penelitian terhadap efektivitas pengendalian internal masih terbatas dan biasanya efektivitas pengendalian internal sebagai variabel independen atau variabel bebas. Penelitian ini juga dapat menjadi masukan pada auditor internal perusahaan maupun pemerintah (Khaerani' & Aschayani, 2021).

LITERATURE REVIEW

Teori Agensi

Teori Keagenan atau *Agency Theory* adalah teori dasar yang sering digunakan dalam penelitian akuntansi serta keuangan. Jensen & Meckling (1976) menyatakan masalah agensi disebabkan oleh adanya konflik kepentingan dan informasi asimetri antara *principle* (pemegang saham) dan *agent* (manajemen). Konflik kepentingan antara pemilik dan agent terjadi karena kemungkinan agent tidak selalu berbuat sesuai dengan kepentingan *principal*, sehingga memicu biaya keagenan (*agency cost*). Dalam teori agensi, auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak *principal* dengan pihak *agent* (Munzir, Felda Pramita, & Way, 2022).

Pada penelitian Oussii & Taktak (2018), teori yang digunakan adalah teori keagenan. Hal tersebut dikarenakan dengan adanya Auditor Internal merupakan elemen penting yang dapat menjadi pemantau mekanisme perusahaan sehingga dapat mengurangi permasalahan asimetri informasi yang kerap serta konflik yang kemungkinan bisa muncul. Oleh karena itu, grand theory yang digunakan pada penelitian ini adalah teori keagenan (Hanggari Citra Rini, Amara Fatem, & Ulhusna

Rada, 2022).

Partisipasi Anggaran

Sifat, waktu, dan luas tindak lanjut harus ditentukan oleh Kepala Bagian Audit. Masalah tindak lanjut tidak terlepas dari pelaksanaan tahap audit sebelumnya. Temuan yang tidak tuntas dibicarakan, termasuk rekomendasi yang tidak disepakati oleh pihak manajemen akan sangat berpengaruh terhadap kelancaran tindak lanjut.

Menurut (Hiro Tugiman, 2006) Faktor pertimbangan tindak lanjut, diantaranya:

- a. Pentingnya temuan yang dilaporkan.
- b. Tingkat upaya dan biaya yang dibutuhkan untuk memperbaiki kondisi yang dilaporkan.
- c. Resiko yang mungkin terjadi bila tindak korektif yang dilakukan gagal.
- d. Tingkat kesulitan pelaksanaan tindakan korektif.
- e. Jangka waktu yang dibutuhkan.

Berbagai teknik-teknik juga dapat digunakan auditor internal untuk menyelesaikan tindak lanjut yang efektif dengan menekankan ukuran pada pengiriman laporan temuan pemeriksaan kepada tingkat manajemen yang tepat, menerima dan mengevaluasi tanggapan manajemen, menerima laporan perkembangan perbaikan dari manajemen secara periodik, menerima dan mengevaluasi laporan dari berbagai organisasi lain yang berhubungan dengan proses tindak lanjut, serta melaporkan kepada manajemen atau dewan tentang status tanggapan terhadap berbagai temuan pemeriksaan.

Dari pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa auditor internal selain harus terus memonitor suatu tindakan perbaikan hingga diperbaiki dengan tuntas, auditor internal harus mempertimbangkan berbagai prosedur dari aspek-aspek yang berkaitan dengan tindak lanjut.

Skeptisme Profesional Auditor Internal

Skeptisme merupakan sifat individual, dapat berbentuk bawaan (*trait*), yakni aspek yang stabil dan bertahan lama dalam diri seorang individu dan juga situasional (*state*), yakni kondisi sementara yang dipengaruhi oleh situasi (Hurt, Eining, & Plumlee 2010). *International Federation of Accountant* (IFAC) mendefinisikan skeptisme profesional dalam konteks sevidence assessment atau penilaian atas bukti menyatakan bahwa: "*skepticism means the auditor makes a critical assessment, with a questioning mind, of the validity of audit evidence obtained and is alert to audit evidence that contradicts or brings into the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance*" (ISA 200:16)

Skeptis didasari rasa ingin tahu (*curiosity*) yang tinggi. Rasa ingin tahu tersebut ditujukan untuk menambah pengetahuan yang dapat digunakan dalam melakukan audit. Motivasi individu berperan besar terhadap proses pencarian pengetahuan, dari memulai pencarian pengetahuan sampai mengakhiri proses ketika pembuat keputusan merasa dia telah memperoleh pengetahuan yang cukup (Bailey et al. 2007). Karakter ini dibentuk dari beberapa indikator yaitu lebih banyak mencari dan berusaha menemukan informasi-informasi baru yang *up to date*, menyenangkan bila menemukan hal-hal yang baru, dan tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum terungkap. Karakteristik skeptisisme profesional yang keempat ialah pemahaman antar pribadi. Seseorang yang bersikap skeptic berusaha memahami tujuan, motivasi, dan integritas dari penyedia informasi. Hal ini dilakukan untuk

mengidentifikasi apakah informasi yang diberikan valid atau tidak. Karakter ini dibentuk dari beberapa indikator yaitu berusaha untuk memahami perilaku orang lain dan alasan mengapa seseorang berperilaku. Karakteristik skeptisisme profesional yang kelima ialah percaya diri. Hurtt et.,al. (2010) menunjukkan bahwa skeptisisme profesional melibatkan percaya diri (berupa pengarahan diri dan kemandirian moral). Seorang auditor yang bersikap skeptis percaya akan kemampuan dirinya sendiri untuk secara profesional dapat merespon dan mengolah semua bukti yang sudah dikumpulkan. Dia cenderung memilih untuk mencari informasi sendiri dan tidak menggantungkan diri terhadap pernyataan dari informasi yang diperoleh. Karakter ini dibentuk dari beberapa indikator, yaitu percaya akan kapasitas dan kapabilitas diri sendiri.

Hipotesis

Tindak lanjut yang dilakukan oleh auditor serta berbagai pihak organisasi akan memperbaiki permasalahan yang ada sehingga kesalahan dapat diberhentikan dan organisasi dapat meningkatkan kinerja dalam mengelola program kerja dengan baik untuk tercapainya tujuan organisasi. Menurut Mihret dan Yismaw (2007) adanya proses tindak lanjut dari temuan audit dan rekomendasi, dapat meningkatkan efektivitas fungsi audit internal.

Secara empiris Coram et.al., (2008) menemukan audit internal dapat meningkatkan kualitas pengendalian dan pemantauan lingkungan dalam organisasi untuk meminimalisir, mendeteksi dan melaporkan kecurangan. Lien et.al.,(2011) tindak lanjut fungsi audit internal dapat mengidentifikasi kelemahan pengendalian dan meminta manajemen untuk memperbaikinya tepat waktu. Oussi dan Taktak (2018) menyelidikihubungan antara karakteristik fungsi audit internal dan kualitas pengendalian internal. Hasil menunjukkan bahwa tindak lanjut berpengaruh positif terhadap kualitas pengendalian internal.

Berdasarkan latar belakang dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya maka hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut :

H¹ : tindak lanjut berpengaruh positif terhadap kualitas pengendalian internal

Hurtt et.,al. (2010) mengembangkan enam karakteristik skeptisisme profesional yang pertama terdiri dari tiga karakteristik yang berhubungan dengan pemeriksaan dan pengujian bukti (*examination of evidence*) yaitu *questioning mind, suspension of judgment, dan search for knowledge*. Karakteristik keempat terkait dengan pertimbangan aspek manusia dan pemahaman penyedia informasi (*understanding evidence providers*) ketika mengevaluasi bukti audit yaitu *interpersonal understanding*. Dua karakteristik terakhir yaitu *self-confidence* dan *self-determination* berkenaan dengan keberanian profesional auditor.

H² : skeptisisme profesional memperkuat pengaruh tindak lanjut auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal

METODE PENELITIAN

Populasi

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pegawai Inspektorat Pemerintah Kota Semarang, Pemerintah Kota Salatiga, Pemerintah Kabupaten Semarang dan Pemerintah Kabupaten Klaten Pemilihan populasi ini didasarkan bahwa inspektorat

merupakan aparat pengawas internal pemerintah yang bertugas untuk melaksanakan pengawasan terhadap setiap program kerja yang direncanakan Pemerintah Daerah khususnya Pemerintah Kota Semarang, Pemerintah Kota Salatiga, Pemerintah Kabupaten Semarang dan Pemerintah Kabupaten Klaten.

Sampel

Pemilihan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan metode *purposive sampling*. Metode *purposive sampling* adalah metode penentuan sampel dari populasi berdasarkan kriteria tertentu. Berdasarkan hal tersebut sampel dalam penelitian ini yaitu auditor internal pada Inspektorat Pemerintah Kota Semarang, Pemerintah Kota Salatiga, Pemerintah Kabupaten Semarang dan Pemerintah Kabupaten Klaten.

Tabel 3.1
Prosedur Pemilihan Sampel

Kriteria	Jumlah
1. Pegawai Inspektorat Kota Semarang, Kota Salatiga, Kabupaten Semarang dan Kabupaten Klaten	208 orang
2. Auditor:	
Auditor Utama	-
Auditor Madya	2 orang
Auditor Muda	13 orang
Auditor/ Calon Pertama	77 orang
Total Populasi	300 orang
Di drop karena tidak sesuai kriteria	(208 orang)
Sampel Akhir	92 orang

Teknik Analisis Data

Metode analisis yang digunakan pada penelitian ini adalah *Structural Equation Modeling* (SEM) berbasis component atau variance yang dikenal dengan sebutan Partial Least Squares (PLS). Software WarpPLS 5.0 digunakan untuk melakukan pengolahan data.

Metode analisis *Partial Least Squares* (PLS) tidak memerlukan banyak asumsi seperti data yang harus berdistribusi normal, data dengan skala pengukuran tertentu dan jumlah sampel yang besar. Model yang besar dan kompleks yang terdiri dari ratusan variabel laten dan ribuan indikator dapat diestimasi oleh efisiensi perhitungan algoritma pada Partial Least Squares (PLS). Ada atau tidaknya hubungan antar variabel laten juga dapat dijelaskan menggunakan *Partial Least Squares* (PLS) (Ghozali I., 2014)

Pada *Partial Least Squares* (PLS), terdapat tiga set hubungan model analisis jalur semua variabel laten, yaitu inner model (*inner relation, structural model dan substantive theory*), outer model (*outer relation atau measurement model*), dan *weight relation*. Hubungan antar variabel laten berdasarkan pada *substantive theory* digambarkan oleh inner model. Hubungan antara indikator atau *variabel manifest* dengan variabel laten dapat dispesifikasikan oleh outer model. Sedangkan nilai dari variabel laten dapat diestimasi melalui *weight relation* (Ghozali I., 2014).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN
Hasil Penelitian

Tabel 4.1 Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TINDAK LANJUT	83	17	29	21.86	2.825
SKEPTIS PROF	83	44	76	57.01	9.796
PENGENDALIAN INTERNAL	83	20	40	28.63	5.423
Valid N (listwise)	83				

Variabel Tindak Lanjut diukur dengan menggunakan instrumen yang terdiri dari 6 pernyataan. Rata-rata aktual (*mean*) yang diperoleh untuk seluruh responden adalah 21,86. Sedangkan standar deviasi untuk variable tindak lanjut adalah sebesar 2,825. Variabel Skeptisisme Profesional diukur dengan menggunakan instrumen yang terdiri dari 18 pernyataan. Rata-rata aktual (*mean*) yang diperoleh untuk seluruh responden adalah 57,01. Sedangkan standar deviasi untuk variable ini adalah sebesar 9,796. Untuk variable Pengendalian Internal diukur dengan menggunakan instrumen yang terdiri dari 8 pernyataan. Rata-rata aktual (*mean*) yang diperoleh untuk seluruh responden adalah 28,63. Sedangkan standar deviasi untuk variable pengendalian internal adalah sebesar 5,433.

Uji Hipotesis

Uji Hipotesis 1 : Pengaruh Tindak Lanjut Terhadap Efektivitas Pengendalian Internal

Berdasarkan output hasil olah data yang menggunakan *software* WarpPLS 5.0 diperoleh nilai koefisien jalur dan *P-Value* pada tabel 18 yang menunjukkan pengaruh serta signifikansinya. Nilai koefisien jalur variable tindak lanjut terhadap pengendalian internal sebesar 0,119. Nilai *p-value* sebesar 0,133 memiliki arti tidak signifikankarena di atas nilai batas *p-value* 0.05. Hal tersebut dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 2 ditolak** yaitu tindak lanjut auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal.

Uji Hipotesis 2: Pengaruh Skeptisisme Profesional dalam memperkuat Pengaruh Tindak Lanjut terhadap Pengendalian Internal

Berdasarkan output hasil olah data yang menggunakan *software* Warp PLS 5.0 diperoleh nilai koefisien jalur dan *P-Value* pada tabel 4.18 yang menunjukkan pengaruh serta signifikansinya. Nilai koefisien jalur variabel skeptisisme profesional dapat memperkuat pengaruh tindak lanjut terhadap pengendalian internal karena nilai yang diperoleh adalah sebesar 0,174. Nilai *p-value* sebesar 0,05juga dianggap signifikan. Hal tersebut dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 2 diterima** yaitu skeptisme profesional memperkuat pengaruh tindak lanjut auditor internal terhadap efektivitas

pengendalian internal.

PENUTUP

Simpulan

Hasil penelitian ini Tindak Lanjut berpengaruh tidak signifikan terhadap efektivitas pengendalian internal serta skeptisisme professional hanya mampu memoderasi variabel independent yakni tindak lanjut terhadap pengendalian internal.

Saran

Implikasi dari penelitian ini adalah secara teori, penelitian ini dapat berimplikasi sebagai acuan dan literature yang terkait pada bidang akuntansi khususnya yang terkonsentrasi pada bidang audit sedangkan secara praktik penelitian ini dapat berimplikasi pada Inspektorat sebagai auditor internal pemerintah. Sementara keterbatasan penelitian ini terdapat variabel yang jarang digunakan pada penelitian-penelitian terdahulu, misalnya variable tindak lanjut dan variabel pengendalian internal yang lumrahnya dipakai sebagai variable independen akan tetapi pada penelitian ini dijadikan sebagai variable dependen. Oleh karena itu, referensi terkait penelitian sebelumnya sangatlah terbatas.

DAFTAR PUSTAKA

- Adams, M. B. (2005). Theory Approach to the Internal Audit, 2–8.
- Alzeban, A. (2015). Article information : *Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards.*
- Amatya, S. (2016). Internal Control System Practices and its Management ' s Responsibility in Nepalese NGO ' s, 14–22.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., & Kinney, W. R. (2007). The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1–2), 166–192. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.001>
- Babatunde, S. A., & Dandago, K. I. (2015). Internal Control System Deficiency and Capital Project Mis-management in the Nigerian Public Sector. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164 (July), 208–221. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.069>
- Badan Pemeriksa Keuangan (2019). *Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (Laporan Hasil Pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Intern).*
- Benedek, M., Tubak, K., & Béres, S.-D. (2014). Internal Controls in Local Governments. Diambil dari https://www.asz.hu/storage/files/files/public-finance-quarterly-articles/2014/a_benedek_szente_beres_2014_3.pdf
- Bowerman, M., & Hawksworth, S. (1999). Local government internal auditors' perceptions of the Audit Commission. *Managerial Auditing Journal*, 14(8), 396–407. <https://doi.org/10.1108/02686909910301466>
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2018). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002>
- Chang, Y., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). Journal of Contemporary Accounting & Economics The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance ☆. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1–19. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>
- Chen, Y., Eshleman, J. D., & Soileau, J. S. (2016). Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses. *Advances in Accounting*, 33, 11–19. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.04.005>
- Controls, G. I. (2015). y Internal Control Practices shelby Fift for Ev e r y C h urc h. *Fifty Internal Control Practices for Every Chrucrc.*
- Danescu, T., Prozan, M., & Prozan, R. D. (2015). The Valances of the Internal Audit in Relationship with the Internal Control – Corporate Governance. *Procedia Economics and Finance*, 26(15), 960–966. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)00915-6](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)00915-6)
- Davila, A., Gupta, M., & Palmer, R. J. (2018). Chapter 3 Internal Controls, Decentralization, and Performance, 39–64. <https://doi.org/10.1108/s1479-35122018000033003>
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1–2), 193–223. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.003>
- Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal

- control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844–866. <https://doi.org/10.1108/02686900510619683>
- Fang, F., & Zhou, H. (2012). *Institutional ownership, internal control, and disclosure transparency*. *International Finance Review* (Vol. 13). Emerald Group Publishing Ltd. [https://doi.org/10.1108/S1569-3767\(2012\)0000013004](https://doi.org/10.1108/S1569-3767(2012)0000013004)
- Pelaksanaan, D., Corporate, G., & Studi, G. (2020). E-JRA Vol. 09 No. 06 Februari 2020 Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Malang, 9(6), 38–48.
- Peraturan Pemerintah. 2008. *Sistem Pengendalian Internal Pemerintah*.
- Soh, D. S. B., & Martinov-bennie, N. (2011). The internal audit function effectiveness and evaluation, 26(7), 605–622. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Sarens, G., & Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function 's role in corporate governance, 13(2), 191–204. <https://doi.org/10.1108/09675421211254876>
- Wu, X., & Wang, J. (2018). Management's Materiality Criteria of Internal Control Weaknesses and Corporate Fraud: Evidence from China. *International Journal of Accounting*, 53(1), 1–19. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2018.02.001>
- Yurniwati, & Rizaldi, A. (2015). Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211(September), 844–850. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.111>
- Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(3), 300–327. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.03.001>