

BAB II

TINJAUAN PUSTKA

2.1 Konsep Audit

2.1.1 Pengertian Audit

Menurut *Committee of Auditing Concepts* (2005) Pengertian Auditing adalah :
“suatu proses sistemik untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti – bukti secara objektif mengenai suatu pernyataan tentang kegiatan atau kejadian ekonomis untuk menentukan tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak – pihak yang berkepentingan.”

Menurut Arrens and Loebbecke (2005) pengertian auditing adalah : “suatu kegiatan pengumpulan dan penilaian bukti – bukti yang menjadi pendukung informasi kuantitatif suatu entitas untuk menentukan dan melaporkan sejauhmana kesesuaian antara informasi kuantitatif tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh institusi atau orang yang kompeten dan independen.”

Menurut Leo Hebert (2005) pengertian auditing adalah : “ suatu proses kegiatan selain bertujuan untuk mendeteksi kecurangan atau penyelewengan dan memberikan simpulan atas kewajaran penyajian akuntabilitas, juga menjamin ketaatan terhadap hukum, kebijaksanaan dan peraturan melalui pengujian apakah aktivitas organisasi dan program dikelola secara ekonomis, efisien dan efektif.”

Sukrisno Agoes, (2004:17), auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Menurut (Mulyadi, 2002:36), audit adalah suatu proses sistematis, artinya audit merupakan suatu langkah atau prosedur yang logis, berkerangka dan terorganisasi. Auditing dilakukan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi dan bertujuan untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, artinya proses sistematis ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut.

Dari pengertian diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa audit adalah, suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai informasi tingkat

kesesuaian antara tindakan atau peristiwa ekonomi dengan criteria yang telah ditetapkan, serta melaporkan hasilnya kepada pihak yang membutuhkan laporan hasil tersebut, dimana auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten, ahli dan independen.

Dalam auditing ada lima konsep dasar yang dikemukakan oleh Mautz dan Sharaf dalam Nungky Nurmalitasari(2011), yaitu:

1. Bukti (*evidence*), tujuannya adalah untuk memperoleh pengertian, sebagai dasar untuk memberikan kesimpulan, yang dituangkan dalam pendapat auditor. Bukti harus diperoleh dengan cara-cara tertentu agar dapat mencapai hasil yang maksimal sesuai yang diinginkan.
2. Kehati-hatian dalam pemeriksaan, konsep ini berdasarkan adanya issue pokok tingkat kehati-hatian yang diharapkan pada auditor yang bertanggungjawab (*prudent auditor*). Dalam hal ini yang dimaksud dengan tanggung jawab yaitu tanggungjawab seorang professional dalam melaksanakan tugasnya.
3. Penyajian atau pengungkapan yang wajar, konsep ini menuntut adanya informasi laporan keuangan yang bebas (tidak memihak), tidak biasa, dan mencerminkan posisi keuangan, hasil operasi, dan aliran kas perusahaan yang wajar.
4. Independensi, yaitu suatu sikap yang dimiliki auditor untuk tidak memihak dalam melakukan audit. Masyarakat pengguna jasa audit memandang bahwa auditor akan independen terhadap laporan keuangan yang diperiksanya, dari pembuat dan pemakai laporan-laporan keuangan.
5. Etika perilaku, etika dalam auditing, berkaitan dengan konsep perilaku yang ideal dari seorang auditor professional yang independen dalam melaksanakan audit.

2.1.2 Jenis – Jenis Audit

A. Auditor Eksternal

Auditor eksternal berasal dari Kantor Akuntan Publik, bertanggung jawab atas laporan keuangan historis auditnya. Eksternal dimaksudkan sebagai sikap mental auditor yang memiliki integritas tinggi, obyektif pada permasalahan yang timbul dan tidak memihak pada kepentingan manapun. Persyaratan professional yang dituntut dari auditor eksternal adalah seorang auditor yang memiliki pendidikan dan pengalaman praktik sebagai auditor eksternal dan bukan termasuk orang yang terlatih dalam profesi dan jabatan lain (auditor tidak dapat bertindak dalam kapasitas sebagai seorang penasihat hukum meskipun auditor mengetahui hukum).

Perangkat yang harus dipatuhi auditor eksternal adalah Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Kode Etik Akuntan Publik, dan Quality Control.

Pelayanan Jasa yang dapat diberikan oleh Auditor eksternal dapat berupa :

- 1) *Assurance Services*
- 2) *Attestation Services*
- 3) *Accounting and Compilation Services*
- 4) *Other Services*

Auditor eksternal memiliki hubungan profesional dengan manajemen perusahaan, dewan komisaris dan komite audit, Internal auditor dan pemegang saham dalam melaksanakan pekerjaannya yaitu melakukan audit atas laporan keuangan suatu organisasi.

B. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan atau keuangan Negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga pada tingkat tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah.

Fungsi Auditor pemerintah adalah melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi atau perusahaan-perusahaan yang sahamnya dimiliki pemerintah.

Aktivitas yang dilakukan oleh Auditor pemerintah adalah :

- 1) Audit Keuangan (*Financial Audits*)
 - (a) Audit laporan keuangan
 - (b) Audit atas Hal-hal yang berkaitan dengan keuangan
- 2) Audit Kinerja (*Performance Audits*)
 - (a) Audit Ekonomi dan Efisiensi operasi organisasi
 - (b) Audit atas Program pemerintah dan BUMN (Efektivitas)

C. Auditor Internal

Auditor internal adalah pegawai dari suatu organisasi atau perusahaan yang bekerja diorganisasi tersebut untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan yang bersangkutan, dengan tujuan untuk membantu manajemen organisasi untuk mengetahui kepatuhan para pelaksana operasional organisasi terhadap kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Orientasi pelaksanaan audit sebagian besar tugasnya adalah melakukan audit kepatuhan (*Compliance audit*) dan audit operasional (*Management atau Operasional Audit*) secara rutin.

Tugas auditor internal adalah :

- 1) Menelaah keandalan dan integritas informasi keuangan dan operasi
- 2) Menelaah sistem-sistem yang diciptakan

- 3) Menentukan tingkat kepatuhan entitas
- 4) Menelaah sarana untuk melindungi aset perusahaan
- 5) Mengukur ekonomi dan efisiensi

Agar dapat menjalankan tugasnya dengan baik, maka auditor internal harus berada diluar fungsi ini suatu organisasi, kedudukannya Independen dari *auditee*. Audit internal wajib memberikan informasi bagi manajemen pengambil keputusan yang berkaitan dengan operasional perusahaan. Sehingga selalu memerlukan dukungan dari manajemen. Informasi audit internal tidak banyak dimanfaatkan bagi pihak ekstern karena independensinya terbatas (tidak independen bagi pihak eksternal). Hal ini ada yang membedakan auditor eksternal, auditor pemerintah, auditor internal yaitu :

Tabel 2.1. Perbandingan Jenis Auditor

Jenis Auditor	Pelaksana	Jenis Pekerjaan
Audit Eksternal	Akuntan public <i>registered</i> berdasarkan perikatan kerja	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Assurance Services</i> • <i>Asstestation Services</i> • <i>Accounting dan Compilation Services</i> • <i>Other Services</i>
Audit Pemerintah	Pegawai Negara berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah	<ul style="list-style-type: none"> • Financial Audits • Audit kinerja: <ul style="list-style-type: none"> a. Audit Ekonomi dan Efisiensi operasi organisasi. b. Audit atas program pemerintah dan BUMN (Efektivitas)
Audit Internal	Pegawai dari suatu organisasi atau perusahaan yang bekerja di organisasi	Auditing kepatuhan (<i>compliance audit</i>) dan audit operasional (<i>management</i> atau <i>operational audit</i>) secara rutin.

2.2 Proses Audit Sektor Publik

Langkah – langkah dalam proses audit (Indra Bastian, et.al) adalah : (1)Perencanaan (PLANNING) yang di dalamnya meliputi (a) Deskripsi system akuntansi keuangan sektor publik, (b) Menyusun tujuan dan lingkup audit, (c) Menilai resiko, (d) Rencana audit (2) Pelaksanaan (EXECUTING) yang di dalamnya meliputi (a) Mengembangkan program audit, (b) Sistem pengendalian internal, (c) Melakukan pengujian prosedur analitik pengujian substantif (jika buruk), (d) Melakukan pengujian bersandar pada pengendalian internal pengujian substantif (jika baik) (3) Pelaporan (REPORTING) yang di dalamnya meliputi (a) Review kertas kerja dan kesimpulan, (b) Analisis hasil audit, (c) Laporan audit dan LHP bawasda pemda.

2.2.1 Perencanaan Audit Sektor Publik

Pada Audit Sektor Publik, Perencanaan merupakan tahap yang vital dalam audit meliputi tahap – tahap yakni (1) Pemahaman atas sistem akuntansi keuangan sektor publik, (2) Penentuan tujuan dan lingkup audit yang ditetapkan sesuai dengan mandat dan wewenang lembaga audit dan pengawas, (3) Penilaian resiko atas resiko pengendalian, resiko bawaan, resiko deteksi. (4) Penyusunan rencana audit, (5) Penyusunan program audit

2.2.2 Pelaksanaan Audit Sektor Publik

Dalam pelaksanaan audit sektor publik, terdapat definisi struktur pengendalian internal. Ada 3 golongan tujuan yang terdiri atas (1) Keandalan laporan keuangan, (2) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku dan (3) Efektivitas dan efisiensi operasi. Pada jenis pengendalian internal juga meliputi atas organisasi, pemisahan tugas, fisik, persetujuan dan otorisasi, akuntansi, personel, supervisi dan manajemen. Adapun unsur-unsur dari struktur pengendalian internal meliputi atas lima unsur pokok yakni : (1) Lingkungan pengendalian, (2) Penaksiran resiko, (3) Informasi dan komunikasi, (4) Aktivitas pengendalian, dan (5) Pemantauan. Dalam pengendalian internal perlu pemahaman atas struktur pengendalian internal. Ada 3 jenis prosedur audit yakni : (1) Mewawancarai personel dinas/instansi yang berkaitan dengan unsur struktur pengendalian, (2) Melakukan inspeksi terhadap dokumen dan catatan dan (3) Melakukan pengamatan atas kegiatan perusahaan/instansi. Hal yang terpenting adalah informasi yang dikumpulkan oleh auditor yakni : (1) Rancangan dari berbagai kebijakan dan prosedur, (2) Apakah kebijakan dan prosedur benar-benar dilaksanakan Melakukan prosedur analitis dalam pelaksanaan audit sektor publik adalah hal yang diperlukan. Prosedur analitis membantu auditor dengan mendukung dan meningkatkan pemahaman auditor mengenai bisnis klien yakni dengan cara : (1) Mengidentifikasi perhitungan dan perbandingan yang akan dibuat, (2)

Mengembangkan ekspektasi, (3) Melakukan perhitungan dan perbandingan, (4) Menganalisis data, (5) Menyelidiki perbedaan atau penyimpangan yang tidak diharapkan dan (6) Menentukan pengaruh perbedaan atau penyimpangan atas perencanaan audit. Pada perancangan pengujian substantif, auditor harus menghimpun bukti yang cukup. Perancangan dimaksud meliputi : (1) sifat pengujian, (2) waktu pengujian, dan (3) luas pengujian. Adapun prosedur untuk melaksanakan pengujian substantif terdiri atas 8 (delapan) prosedur yakni : (1) Pengajuan pertanyaan, (2) Pengamatan atau observasi, (3) Inspeksi atas dokumen dan catatan, (4) Perhitungan kembali, (5) Konfirmasi, (6) Analisis, (7) Pengusutan dan (8) Penelusuran. Begitu juga dengan sifat atau jenis substantif, dimana ada tiga jenis pengujian substantif yang digunakan yakni : (1) pengujian rinci atau rincian saldo, (2) pengujian rinci atau rincian transaksi dan (3) prosedur analitis. Dalam penentuan saat pelaksanaan pengujian substantif dilakukan jika resiko rendah maka pengujian substantive lebih baik dilaksanakan pada atau mendekati tanggal neraca. Adapun juga mengenai luas pengujian substantif yakni semakin rendah tingkat resiko yang dapat diterima, maka semakin banyak bukti yang diperlukan.

2.2.3 Pelaporan

Pada tahapan akhir dari audit sektor publik yakni pelaporan, pada pelaporan ini, perlu diperhatikan beberapa item diantaranya yakni (1) Tinjauan kertas kerja dan kesimpulan. Kertas kerja merupakan media penghubung antara catatan klien dengan laporan audit. Kepemilikan kertas kerja sepenuhnya ada ditangan auditor (2) Kertas kerja dan standar pelaporan. Kertas kerja berhubungan erat dengan standar pelaporan dimana diperlukan untuk berjaga-jaga terhadap tuntutan pemakai laporan keuangan dan sanksi lembaga profesi. (3) Isi kertas kerja. Kertas kerja merupakan bukti dilaksanakannya standar auditing dan program audit yang telah ditetapkan. Isi dokumentasi dari kertas kerja memperlihatkan pemeriksaan telah direncanakan dan disupervisi dengan baik, pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian internal yang telah diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang telah dilakukan, bukti audit yang telah diperoleh, prosedur yang telah diterapkan dan pengujian yang telah dilaksanakan sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit. Adapun hal-hal yang harus diperhatikan dalam membuat kertas kerja yakni (1) Lengkap, (2) Teliti, (3) Ringkas, (4) Jelas dan (5) Rapi. Pembuatan kertas kerja harus mempunyai maksud dan tujuan yang jelas. Auditor dibayar untuk melakukan pemeriksaan bukan melakukan penyalinan. Auditor dan asistennya sering memperoleh keterangan lisan dari klien dan karyawan klien. Pertanyaan yang belum terjawab jangan ditinggalkan tidak terjawab begitu saja. Pembuatan kertas kerja

harus menulis semua persoalan relevan yang dihadapi selama pemeriksaan. Memiliki kriteria kertas kerja yang baik. Jenis kertas kerja terdiri dari Program audit, Neraca saldo, Ringkasan jurnal penyesuaian dan jurnal pengklasifikasian kembali, Daftar pendukung, Daftar utama, Memorandum audit serta dokumentasi informasi pendukung. Di susunan kertas kerja harus disajikan dalam susunan yang sistematis yakni terdiri dari : (a) Draf laporan audit, (b) Laporan keuangan independen, (c) Ringkasan informasi yang diperoleh, (d) Program audit, (e) Laporan keuangan atas neraca lajur yang dibuat, (f) Ringkasan jurnal penyesuaian, (g) Neraca saldo, (h) Daftar utama dan (i) Daftar pendukung.

Auditor harus menelaah kertas kerja yang dibuat oleh staf maupun asistennya. Kertas kerja adalah milik kantor akuntan publik dan bukan milik pribadi auditor maupun klien. Jenis pengarsipan kertas kerja terdiri dari arsip permanen dan arsip sementara/kini. Memiliki hubungan antar kertas kerja audit. Melaporkan berbagai temuan. Standar audit pemerintahan (SAP) membagi audit menjadi dua kelompok yaitu audit keuangan dan audit kinerja.

Jenis-jenis laporan audit terdiri dari : (1) laporan audit tahunan, (2) laporan audit triwulan, (3) laporan kemajuan kinerja bulanan, (4) laporan survey pendahuluan, (5) laporan audit interim. Dalam pelaporan ini juga tergambar dengan jelas bentuk temuan. Bentuk temuan merupakan kertas kerja audit yang paling kritis, jika terdapat hal penting dan kritis auditor harus mempunyai waktu untuk mendokumentasikanya dengan hati-hati.

2.3 Definisi/Pengertian dan Ruang Lingkup

2.3.1 Kualitas Auditor

Hasil penelitian Deis dan Giroux (1992) menunjukkan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan dengan KAP yang kecil. Penelitian ini dilakukan atas empat hal yang dianggap mempunyai hubungan kualitas audit yaitu (1) lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan, semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas yang dihasilkan akan semakin rendah, (2) jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya, (3) kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar, dan (4) review oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Widagdo (2002) melakukan penelitian tentang atribut – atribut kualitas auditor oleh kantor akuntan publik yang mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien. Terdapat 12 (dua

belas) atribut yang digunakan dalam penelitian ini yaitu : (1) pengalaman melakukan audit, (2) memahami industri klien, (3) responsif atas kebutuhan klien, (4) taat pada standar umum, (5) independensi, (6) sikap hati-hati, (7) komitmen terhadap kualitas audit, (8) keterlibatan pimpinan KAP, (9) melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, (10) keterlibatan komite audit, (11) standar etika yang tinggi, dan (12) tidak mudah percaya.

Hasil penelitian Widagdo (2002) menunjukkan bahwa ada 7 atribut kualitas auditor yang berpengaruh terhadap kepuasan klien, antara lain pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, komitmen terhadap kualitas audit dan keterlibatan komite audit. Sedangkan 5 atribut lainnya yaitu independensi, sikap hati – hati, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, standar etika yang tinggi dan tidak mudah percaya tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Dari pengertian tentang kualitas audit di atas maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan (probability) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

Sehingga berdasarkan definisi di atas dapat terlihat bahwa auditor dituntut oleh pihak yang berkepentingan dengan perusahaan untuk memberikan pendapat tentang kewajaran pelaporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dan untuk menjalankan kewajibannya ada 3 komponen yang harus dimiliki oleh auditor yaitu kompetensi (keahlian), independensi dan *due professional care*. Tetapi dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan.

Kualitas auditor menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 adalah auditor yang melaksanakan tupoksi dengan efektif, dengan cara mempersiapkan kertas kerja pemeriksaan, melaksanakan perencanaan, koordinasi dan penilaian efektifitas tindak lanjut audit, serta konsistensi laporan audit.

2.3.2 Keahlian

Bedard (1986) dalam Lastanti (2005:88) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Sementara itu dalam artikel yang sama, Shanteau (1987) mendefinisikan keahlian sebagai orang yang memiliki ketrampilan dan kemampuan pada derajat yang tinggi. Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa

kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama.

Berdasarkan pada definisi-definisi yang telah diuraikan dengan para ahli, peneliti mengambil kesimpulan dengan berlandaskan pada penelitian yang dilakukan oleh:

Murtanto memberikan sebuah wacana baru, biasanya keahlian di dalam audit tidak semata-mata diperoleh dari ilmu pengetahuan dan pengalaman saja melainkan dari atribut penting yang menunjang keahlian auditor.

Murtanto mengatakan bahwa Keahlian auditor dapat diklasifikasikan kedalam dua aspek, yaitu. :

a. Pengetahuan

Pengetahuan adalah SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) 2001 tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Pengetahuan diperoleh melalui pengalaman langsung (perimbangan yang dibuat di masa lalu dan umpan balik terhadap kinerja) dan pengalaman tidak langsung (pendidikan).

b. Pengalaman

Pengalaman adalah audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal, mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, mencari penyebab kesalahan.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 menyatakan auditor harus mempunyai pengetahuan, ketrampilan dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

Pimpinan APIP harus yakin bahwa latar belakang pendidikan dan kompetensi teknis auditor memadai untuk pekerjaan audit yang akan dilaksanakan. Oleh karena itu, pimpinan APIP wajib menciptakan kriteria yang memadai tentang pendidikan dan pengalaman dalam mengisi posisi auditor di lingkungan APIP.

Auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau yang setara. Agar tercipta kinerja audit yang baik maka APIP harus mempunyai kriteria

tertentu dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi audit agar sesuai dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh APIP. Untuk itu APIP juga harus mengidentifikasi keahlian yang belum tersedia dan mengusulkannya sebagai bagian dari proses rekrutmen. Aturan tentang pendidikan formal minimal dan pelatihan yang diperlukan harus dievaluasi secara periodik guna menyesuaikan dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh APIP.

Disamping wajib memiliki keahlian tentang standar audit, kebijakan, prosedur dan praktik – praktik audit, auditor harus memiliki keahlian yang memadai tentang lingkungan pemerintahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi unit yang dilayani oleh APIP. Dalam hal auditor melakukan audit terhadap system keuangan, catatan akuntansi dan laporan keuangan, maka auditor wajib mempunyai keahlian atau mendapatkan pelatihan di bidang akuntansi sector publik dan ilmu – ilmu lainnya yang terkait dengan akuntabilitas audit. APIP pada dasarnya berfungsi melakukan audit di bidang pemerintahan, sehingga auditor harus memiliki pengetahuan yang berkaitan dengan administrasi pemerintahan.

Auditor harus mempunyai sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing profesional education*) sesuai dengan jenjangnya. Pimpinan APIP wajib memfasilitasi auditor untuk mengikuti pendidikan dan pelatihan serta ujian setifikasi seusai dengan ketentuan. Dalam pengusulan auditor untuk mengikuti pendidikan dan pelatihan seusai dengan jenjangnya, pimpinan APIP mendasarkan keputusannya pada formasi yang dibutuhkan dan persyaratan administrasi lainnya seperti kepangkatan dan pengumpulan angka kredit yang dimilikinya.

Auditor wajib memiliki pengetahuan dan akses atas informasi teraktual dalam standar, metodologi, prosedur dan teknik audit. Pendidikan professional berkelanjutan dapat diperoleh melalui keanggotaan dan partisipasi dalam asosiasi profesi, pendidikan sertifikasi jabatan fungsional auditor, konferensi, seminar, kursus – kursus, program pelatihan di kantor sendiri dan partisipasi dalam proyek penelitian yang memiliki substansi di bidang pengauditan.

APIP dapat menggunakan tenaga ahli apabila APIP tidak mempunyai keahlian yang diharapkan untuk melaksanakan penugasan, dimana pimpinan APIP menggunakan arahan dan bantuan dari pihak yang berkompeten dalam hal auditor tidak memiliki pengetahuan, ketrampilan dan lain – lain kompetensi yang diperlukan untuk melaksanakan seluruh atau sebagian penugasan. Tenaga ahli yang dimaksud dapat merupakan aktuaris, penilai (*appraiser*), pengacara, insinyur, konsultan lingkungan, profesi medis, ahli statistik maupun geologi. Tenaga ahli tersebut dapat berasal dari dalam maupun dari luar organisasi.

2.3.3 Independensi

Semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independensi dan para auditornya harus objektif dalam pelaksanaan tugasnya. Independensi APIP serta objektivitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP meningkat. Penilaian independensi dan objektivitas mencakup dua komponen berikut :

1. Status APIP dalam organisasi
2. Kebijakan untuk menjaga objektivitas auditor terhadap objek audit.

Pimpinan APIP bertanggung jawab kepada pimpinan tertinggi organisasi agar tanggung jawab pelaksanaan audit dapat terpenuhi. Posisi APIP ditempatkan secara tepat sehingga bebas dari intervensi, dan memperoleh dukungan yang memadai dari pimpinan tertinggi organisasi sehingga dapat bekerjasama dengan auditan dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa. Meskipun demikian, APIP harus membina hubungan kerja yang baik dengan auditan terutama saling memahami diantara peran masing – masing lembaga.

Auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya. Auditor harus objektif dalam melaksanakan audit. Prinsip objektivitas mensyaratkan agar auditor dalam melaksanakan audit dengan jujur dan tidak mengkompromikan kualitas. Pimpinan APIP tidak diperkenankan menempatkan auditor dalam situasi yang membuat auditor tidak mampu mengambil keputusan berdasarkan pertimbangan profesionalnya.

Jika independensi atau objektivitas terganggu, baik secara faktual maupun penampilan, maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP. Auditor harus melaporkan kepada pimpinan APIP mengenai situasi adanya dan atau interpretasi adanya konflik kepentingan, ketidakindependenan atau bias. Pimpinan APIP harus menggantikan auditor yang menyampaikan situasinya dengan auditor lainnya yang bebas dari situasi tersebut.

Auditor yang mempunyai hubungan yang dekat dengan auditan seperti hubungan sosial, kekeluargaan atau hubungan lainnya yang dapat mengurangi objektivitasnya, harus tidak ditugaskan untuk melakukan audit terhadap entitas tersebut.

Dalam hal auditor bertugas menetap untuk beberapa lama di kantor auditan guna membantu mereview kegiatan, program atau aktivitas auditan, maka auditor tidak boleh terlibat dalam pengambilan keputusan atau menyetujui hal – hal yang merupakan tanggung jawab auditan.

Independensi pada Inspektorat Provinsi Maluku sangat berbeda dengan independensi yang dimiliki oleh BPK, BPKP, atau Akuntan Publik. Inspektorat provinsi merupakan bagian dari SKPD pada pemerintah provinsi. Hasil pemeriksaan yang dilaksanakan Inspektorat provinsi hanya dapat memberikan saran kepada Kepala Daerah melalui Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) untuk memberikan sanksi dari temuan penyalahgunaan wewenang pada SKPD – SKPD di Pemerintah Provinsi. Tindakan yang dilakukan merupakan hak mutlak Kepala Daerah. Berbeda dengan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK atau BPKP, kedua lembaga ini berhak melakukan ekspose kepada pusat atas hasil pemeriksaan yang telah dilakukan. Perbedaan ini menyebabkan masih kurangnya independensi auditor di Inspektorat Provinsi.

Oleh karena itu independensi auditor merupakan hal yang paling penting karena pendapat yang diberikan oleh auditor sangat banyak pihak, misalnya pemerintah, investor, pengamat ekonomi, masyarakat, manajer dan serikat buruh.

Arens mengatakan bahwa independensi auditor dapat diklasifikasikan kedalam dua aspek, yaitu:

a. Independensi dalam fakta (*Independence in fact*)

Independensi dalam fakta artinya auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi dan keterkaitan yang kuat dengan objektivitas. Auditor dapat dikatakan independensi dalam fakta jika mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya. Disini Auditor harus menunjukkan diri sebagai orang yang bebas dan otonom dalam memberikan opini atau pendapat yang berkaitan dengan kemampuan Auditor untuk mandiri dalam pekerjaannya harus berpegang teguh pada prinsip.

b. Independensi dalam penampilan (*Independence in appearance*)

Independensi dalam penampilan adalah pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan auditnya. Dan bentuk pengaruh itu bisa bermacam-macam seperti kepentingan keluarga, rasa kekerabatan, atau kepentingan lain sehingga objektivitas penilaian atau opini bisa terganggu. Dengan kata lain, Auditor harus menghindari kesan bahwa keputusannya berpihak pada kepentingan berbagai pihak atau karena hubungan tertentu, misalnya hubungan keluarga dengan kliennya yang mana hubungan ini dapat mempengaruhi keputusan sang Auditor secara emosional.

2.3.4 Etika

Auditor harus mematuhi kode etik yang ditetapkan. Pelaksanaan audit harus mengacu pada standar audit ini, dan auditor wajib mematuhi kode etik yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari standar audit.

Kode etika ini dibuat bertujuan untuk mengatur hubungan antara :

- (1) Auditor dengan rekan sekerjanya,
- (2) Auditor dengan atasannya, dan
- (3) Auditor dengan auditan (objek pemeriksanya) serta
- (4) Auditor dengan masyarakat.

Pengertian etika menurut Firdaus (2005: 37) adalah perangkat prinsip moral atau nilai. Masing – masing orang memiliki perangkat nilai, sekalipun tidak dapat diungkapkan secara eksplisit.

Prinsip – prinsip yang berhubungan dengan karakteristik nilai – nilai sebagian besar dihubungkan dengan perilaku etis yaitu kejujuran, integritas, mematuhi janji, loyalitas, keadilan, kepedulian kepada orang lain, menghargai orang lain, menjadi warga yang bertanggungjawab, mencapai yang terbaik dan ketanggugugatan (Firdaus, 2005 : 38).

Sejumlah besar nilai etika dalam masyarakat tidak dapat dimasukkan dalam undang – undang karena sifat nilai tertentu yang memerlukan pertimbangan. Sebagian besar orang mendefinisikan perilaku tidak beretika sebagai perilaku yang berbeda dari sesuatu yang seharusnya dilakukan. Masing – masing orang menentukan apa yang dianggap tidak beretika, baik untuk diri sendiri maupun orang lain. Penting untuk memahami mengapa orang bertindak tidak beretika menurut kita. Terdapat penyebab orang tidak beretika atau standar etika seseorang berbeda dari masyarakat secara keseluruhan atau seseorang memutuskan untuk bertindak semauanya yaitu : standar etika seseorang berbeda dari masyarakat umum, dan seseorang memilih bertindak semauanya.

Manusia senantiasa dihadapkan pada kebutuhan untuk membuat keputusan yang memiliki konsekuensi bagi diri mereka sendiri maupun orang lain. Seringkali dilema etika yang berasal dari pilihan membawa kebaikan pada pihak lain. Dalam situasi seperti ini, orang harus mengajukan dua pertanyaan penting yaitu “kebaikan apa yang saya cari? Dan apa kewajiban saya dalam kondisi seperti ini? (Boyton dkk, 2003:97)

Etika khusus dibagi dalam dua bagian, yakni etika individual dan etika sosial. Menurut A. Sonny Keraf, etika profesi merupakan bagian dari etika sosial. Etika profesi adalah prinsip-prinsip yang berlaku pada profesi auditor. Setiap profesi itu mempunyai kode etik sendiri, namun ada sejumlah prinsip moral yang berlaku sama bagi setiap profesi.

A. Sonny Keraf mengidentifikasi empat prinsip moral yang berlaku bagi semua profesi yakni :

a. Tanggung Jawab

Tanggung Jawab merupakan semua pengemban profesi dituntut untuk menunjukkan tanggung jawab moral dalam pekerjaannya. Dalam melaksanakan tugas, tanggung jawab mengandalkan integritas, objektivitas, dan kompetensi atau keahlian, serta konfidensialitas. Integritas diperlihatkan dengan sikap jujur, dan komitmen untuk menjalankan etika profesi. Objektivitas dinyatakan dalam memberikan penilaian atas tindakan atau keputusan yang didasari oleh data dan fakta. Kompetensi atau keahlian diperlihatkan dengan kemampuan dan keterampilan dalam menjalankan pekerjaan. Sedangkan konfidensialitas tercermin dalam keteguhan menjaga rahasia profesi.

b. Keadilan

Keadilan merupakan prinsip yang menuntut agar dalam menjalankan pekerjaannya auditor dapat menjamin hak semua pihak. Artinya perlakuan adil mensyaratkan bahwa tidak ada pihak yang dirugikan. Selain itu keadilan meningkatkan para auditor untuk menghargai semua bidang profesi dan memberi ruang gerak kepadanya menurut fungsi dan kedudukan masing-masing.

c. Otonomi

Otonomi merupakan kebebasan dalam menjalankan profesi. Memang auditor di satu pihak harus berpijak pada kode etik profesi dan lembaga dimana auditor harus berpijak pada kode etik profesi dan lembaga dimana auditor harus mengemban tugas serta setia pada koleganya, tetapi di pihak lain auditor adalah seorang pribadi yang bebas. Untuk itu seorang auditor harus mempunyai otonomi moral. Hakikat pribadi ini mengisyaratkan bahwa seorang auditor mempunyai kemandirian dalam mengambil keputusan, terutama berhadapan dengan situasi yang sulit di lapangan.

d. Kepercayaan

Kepercayaan merupakan modal sosial yang sangat penting dalam profesi. Karena kepercayaan merupakan ungkapan personal bersumber dari kualitas pribadi, yakni memiliki integritas, tanggung jawab dalam perkataan dan kesesuaian perkataan dan perbuatan.

2.4 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Sebagai acuan dari penelitian ini dapat disebutkan beberapa hasil penelitian yang dilakukan antara lain yaitu :

Dopuch dan Simunic (1980) dan DeAngelo (1981) dalam Komalasari (2003) berargumen bahwa ukuran auditor berhubungan positif dengan kualitas auditor. *Economies of scale* KAP yang besar akan memberikan insentif yang kuat untuk mematuhi aturan *Security and Exchange Commission* (SEC) sebagai cara pengembangan dan pemasaran keahlian KAP

tersebut. KAP diklasifikasikan menjadi dua yaitu kantor akuntan publik yang berafiliasi dengan KAP The Big Five, dan kantor akuntan publik lainnya. Auditor beroperasi dalam lingkungan yang berubah, ketika biaya keagenan tinggi, manajemen mungkin berkeinginan pada kualitas audit yang lebih tinggi untuk menambah kredibilitas laporan, hal ini bertujuan untuk mengurangi biaya pemantauan.

Alim (2007), penelitiannya berjudul pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas auditor sebagai etika editor sebagai variable moderasi. Penelitian ini membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor. Sementara itu interaksi kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor. Penelitian ini juga menemukan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor.

Alia (2001), juga melakukan penelitian mengenai persepsi auditor terhadap kualitas audit mengungkapkan bahwa hanya pengetahuan saja yang berpengaruh terhadap kualitas auditor, pengalaman auditor ternyata tidak banyak memberikan kontribusi untuk meningkatkan keahlian auditor, berarti pengalaman tidak pula berpengaruh terhadap kualitas auditor. Hasil penelitiannya juga menunjukkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap keahlian auditor, sehingga pengalaman tidak berpengaruh pula terhadap kualitas auditor, jumlah klien yang banyak dan jenis perusahaan (go publik atau belum go publik) tidak dapat memperbaiki atau meningkatkan kualitas audit yang dilakukan auditor.

Huntoyungo (2009), penelitian pada Inspektorat Provinsi Gorontalo mengenai Faktor-faktor yang berpengaruh pada kualitas audit dimana hasil penelitiannya menggambarkan bahwa keahlian dan independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan kecermatan dan keseksamaan tidak mempunyai pengaruh yang signifikan

Kitta (2009), penelitian pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan mengenai Pengaruh Kompetensi, dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit yang dimoderasi Orientasi Etika Auditor dimana hasil penelitiannya menggambarkan bahwa kompetensi dan independensi auditor berpengaruh meningkatkan kualitas audit, idealisme orientasi etika auditor tidak menguatkan atau melemahkan hubungan antara kompetensi dengan kualitas audit.

Tabel 2.1 Tinjauan atas penelitian terdahulu

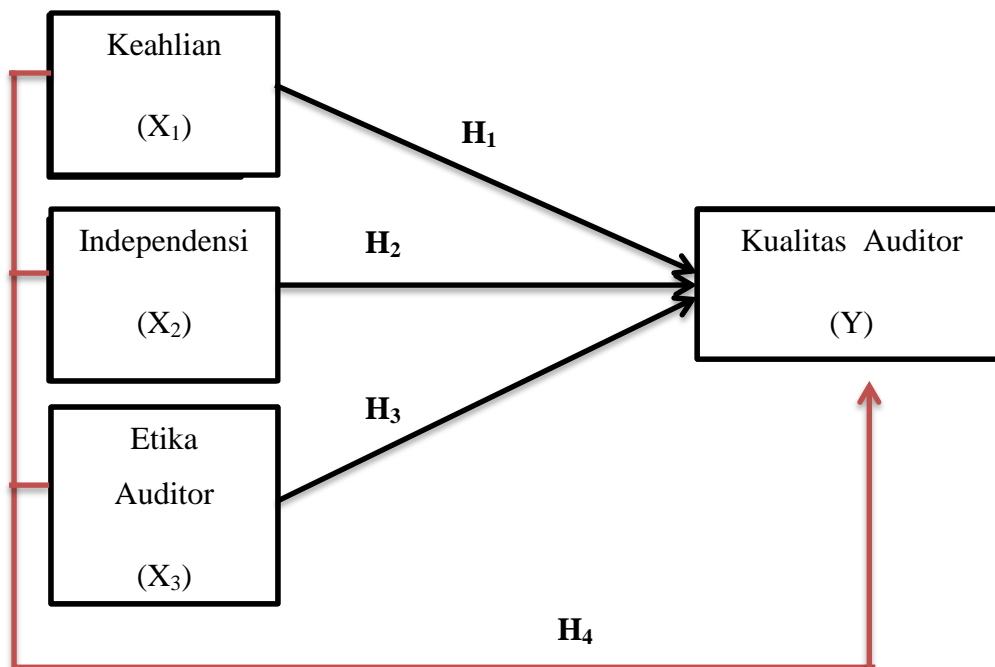
Peneliti Terdahulu	Judul Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
Alim (2007)	Pengaruh kompetensi dan indenpensi terhadap kualitas auditor sebagai etika editor sebagai variable moderasi.	Kompetensi dan independensi sebagai variable independen. Kualitas auditor sebagai variable dependen, dan etika auditor sebagai variable moderasi.	Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor. Sementara ini interaksi kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor.
Alia (2001)	Persepsi auditor terhadap kualitas auditor	Variable independen: pengalaman Variable dependen: kualitas auditor Variable intervening: keahlian auditor	Pengalaman tidak berpengaruh terhadap keahlian auditor, sehingga pengalaman tidak berpengaruh pula terhadap kualitas auditor.
Huntoyungo (2009)	Factor factor yang berpengaruh pada kualitas audit di provinsi Gorontalo	Keahlian, independensi, kecermatan dan keseksamaan sebagai variable independen kualitas auditor sebagai variable dependen.	Keahlian dan independensi berpengaruh fositif dan signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan kecermatan dan keseksamaan tidak mempunyai pengaruh yang

			signifikan.
Kitta (2009)	Pengaruh kompetensi, dan independensi auditor terhadap kualitas audit yang dimoderasi orientasi etika auditor inspektorat provinsi Sulawesi Selatan	Kompetensi dan independensi sebagai variable independen. Kualitas auditor sebagai variable dependen, dan etika auditor sebagai variable moderasi	Kompetensi dan independensi auditor berpengaruh meningkatkan kualitas audit, idealisme orientasi etika auditor tidak menguatkan atau melemahkan hubungan antara kompetensi dengan kualitas audit.

2.5 Kerangka Konseptual

Kerangka mengenai hubungan antara variable-variabel yang telah dijelaskan sebagai berikut:

Gambar 2.1. Kerangka Konseptual



Keterangan :



: **Secarah Parsial**



: **Secarah Simultan**

Berdasarkan gambar kerangka konseptual yang ada di atas maka dapat dijelaskan bahwa dalam penelitian ini terdapat tiga Variabel bebas yaitu (Keahlian, Independensi, dan Etika Auditor) dan terdapat satu variabel yaitu (Kualitas Auditor).

Kerangka konseptual tersebut berguna untuk mengarahkan peneliti dalam melakukan penelitiannya. Penelitian dilakukan untuk mengetahui pengaruh dari ketiga variabel bebas terhadap variabel terikat, baik berpengaruh secara parsial maupun pengaruh secara simultan.

Dapat dijelaskan pengaruh secara parsial adalah sebagai berikut :

1. Pengaruh Keahlian terhadap Kualitas Auditor pada Inspektorat Provinsi Maluku.
2. Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Auditor pada Inspektorat Provinsi Maluku..
3. Pengaruh Etika Profesi Auditor terhadap Kualitas Auditor pada Inspektorat Provinsi Maluku .

Sedangkan untuk berpengaruh secara simultannya yaitu variabel bebas keahlian, independensi, dan etika profesi secara bersamaan berpengaruh terhadap kualitas auditor.

2.6 Hipotesis

Hipotesis merupakan dugaan sementara pada skripsi yang masih harus dibuktikan kebenarannya melalui penelitian. Dengan adanya hipotesis, penelitian menjadi jelas arah pengujiannya, hipotesis juga membimbing peneliti dalam melaksanakan penelitian di lapangan baik obek pengujian maupun dalam pengumpulan data.

- H1 : Terdapat pengaruh Keahlian secara parsial terhadap Kualitas Auditor.
- H2 : Terdapat pengaruh Independensi secara parsial terhadap Kualitas Auditor.
- H3 :Terdapat pengaruh Etika Auditor secara parsial terhadap kualitas Auditor.
- H4 : Terdapat pengaruh Keahlian, Independensi, dan Etika Auditor seacara simultan terhadap kualitas Auditor.