

**BAB II**  
**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN**  
**DAN HIPOTESIS**

**2.1. Kajian Pustaka**

**2.1.1. Audit**

Menurut Arens, Elder and Beasley (dalam Ni Putu Eka Desyanti : 3) mendefinisikan audit sebagai berikut :

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

Menurut Mulyadi (2002:9) :

Auditing adalah suatu proses sistemik untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Menurut Strawser and Strawser (dalam Asih :19) mendefinisikan :

*Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economics actions and events to assertion the degree of correspondence between those assertion and established criteria and communicating the result to interested user.*

### 2.1.2. Audit Pemerintah

Permenpan No. PER/220/M.PAN/7/2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya menyatakan bahwa “Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.”

Dalam buku yang berjudul *Handbook For Auditor*, Cashin et al (dalam Alim) menyatakan ‘*Governmental auditing* merupakan bidang yang paling komprehensif dari ketiga cabang auditing. Setiap lembaga pemerintahan memiliki departemen internal auditing yang diharapkan dapat memberikan investigasi untuk lembaga pemerintahan tersebut’.

Menurut Indra Bastian (2007:2) “Audit adalah suatu proses sistematis dan objektif dari penyediaan dan evaluasi bukti-bukti yang berkenaan dengan pernyataan (*assertion*) tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang ada serta mengkomunikasikan hasil yang diperoleh tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Langkah-langkah dalam proses audit adalah :

1. Perencanaan audit, merupakan tahap yang vital dalam audit. Perencanaan audit yang matang akan sangat menentukan kesuksesan audit. Perencanaan audit yang baik merupakan faktor penting bagi tersedianya bukti audit (*evidence*) yang cukup dan kompeten untuk mendukung isi laporan audit.
2. Pelaksanaan Audit merupakan suatu proses yang dijalankan oleh eksekutif (Kepala Daerah, Instansi/Dinas, dan segenap personel) yang

didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yang terdiri atas : keandalan laporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, efektifitas dan efisiensi operasi.

3. Pelaporan audit diwujudkan dalam kertas kerja yaitu catatan-catatan yang diselenggarakan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh, dan kesimpulan yang dibuatnya berkenaan dengan pelaksanaan audit.

Jenis-jenis audit sektor publik, menurut Indra Bastian (2007:43) terdiri dari :

1. Audit Keuangan (*Financial Audit*)

Secara spesifik definisi dari audit atas laporan keuangan dapat dikemukakan sebagai berikut :

Tujuan pengujian atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk mengekspresikan suatu opini yang jujur mengenai posisi keuangan, hasil operasi dan arus kas yang disesuaikan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Laporan auditor merupakan media yang mengekspresikan opini auditor atau dalam kondisi tertentu, menyangkal suatu opini. (AICPA, Codification of Auditing Standards and Procedures, 1988).

2. Audit Kinerja (*Performance Audit*)

Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk dapat melakukan

penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit.

### 3. Audit Investigasi (*Special Audit*)

Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, yang tidak dibatasi periodenya, dan lebih spesifik kepada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan.

#### 2.1.3. Auditor Internal Pemerintah

Arens-loebbecke (dalam Ni Putu Eka Desyanti :3) mengatakan bahwa '*Internal Auditor* adalah seseorang yang bekerja sebagai karyawan pada suatu perusahaan untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen'.

Menurut Sawyer (dalam Alim :8) bahwa :

Auditor internal merupakan karyawan perusahaan atau bisa saja merupakan entitas independen yang melayani kebutuhan organisasi, fokus pada kejadian-kejadian di masa depan dengan mengevaluasi kontrol yang dirancang untuk meyakinkan pencapaian tujuan organisasi, yang meyakinkan langsung dengan pencegahan kecurangan dalam segala bentuknya, independen terhadap aktivitas yang diaudit dan menelaah aktivitas secara terus menerus.

*Chartered Insitute of Public Finance and Accountancy* (dalam Elfarini :3) menyatakan bahwa :

Auditor internal merupakan seorang yang independen yang menilai fungsi organisasi untuk meriviu tindakan manajemen, selain itu melakukan suatu pemeriksaan yang mengukur, mengevaluasi dan melaporkan efektivitas pengendalian internal, keuangan dan efisiensi dalam penggunaan sumber daya organisasi.

Menurut Permenpan No. PER/05/M.PAN/03/2008 menyatakan bahwa :

Auditor Intern adalah Pegawai Negeri Sipil yang mempunyai jabatan fungsioanal auditor dan/atau pihak lain yang di beri tugas, wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah untuk dan atas nama APIP.

Mulyadi (dalam Asih :25 ) mengemukakan bahwa :

Terdapat tiga tipe yaitu auditor independen, auditor intern dan auditor pemerintah. Auditor yang bekerja pada bidang pemerintahan adalah auditor pemerintah, Auditor pemerintah dapat didefinisikan sebagai auditor professional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah namun umumnya yang di sebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di BPKP, BPK, Inspektorat dan Instansi Pajak.

Badan Pengawas Daerah (Bawasda) atau yang sekarang ini lebih dipopulerkan dengan sebutan Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota (selanjutnya di singkat dengan Inspektorat) merupakan suatu lembaga pengawasan di lingkungan pemerintahan daerah, baik untuk tingkat provinsi, kabupaten, atau kota, memainkan peran yang sangat penting dan signifikan untuk kemajuan dan keberhasilan pemerintah daerah dan perangkat daerah di lingkungan pemerintahan daerah dalam menyelenggarakan pemerintahan di daerah dan mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Pelaksanaan kegiatan pengawasan oleh inspektorat dikoordinasikan oleh Kepala Inspektorat. Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 23 Tahun

2007, Kepala Inspektorat, baik di tingkat provinsi, kabupaten, dan kota disebut dengan Inspektur Provinsi, dan Inspektur Kabupaten/Kota.

Kegiatan yang dilakukan oleh inspektorat adalah kegiatan pemeriksaan (audit), yang meliputi:

1. Pemeriksaan secara berkala dan komprehensif terhadap kelembagaan, pegawai daerah, keuangan daerah, barang daerah, dan urusan pemerintahan.
2. Pemeriksaan dana desentralisasi.
3. Pemeriksaan dana dekonsentrasi.
4. Pemeriksaan tugas pembantuan.
5. Pemeriksaan terhadap kebijakan pinjaman dan hibah luar negeri.

Selain pemeriksaan tersebut, auditor Inspektorat dapat juga melakukan pemeriksaan tertentu dan pemeriksaan terhadap laporan mengenai indikasi kemungkinan terjadinya tindak penyimpangan, korupsi, kolusi, dan nepotisme di dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah. Pelaksanaan kegiatan pengawasan ini dikoordinasikan oleh Kepala Inspektorat, yang dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 23 Tahun 2007, kepala Inspektorat, baik di tingkat provinsi, kabupaten, dan kota disebut dengan Inspektur Jenderal, Inspektur Provinsi, dan Inspektur Kabupaten/Kota.

#### 2.1.4. Pengalaman Kerja

Menurut Loehner (dalam Eunike Christina :11) 'Pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi secara berulang-ulang dengan sesama benda alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan'.

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Suatu pembelajaran juga mencakup perubahan yang relatif tepat dari perilaku yang diakibatkan pengalaman, pemahaman dan praktek. Knoers & Haditono (dalam Asih :4).

Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin terampil melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Abriyani Puspaningsih, 2004).

Pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja. Semakin sering seseorang melakukan pekerjaan yang sama, semakin terampil dan semakin cepat dia menyelesaikan pekerjaan tersebut. "Semakin banyak macam pekerjaan yang dilakukan seseorang, pengalaman kerjanya semakin kaya dan luas, dan memungkinkan peningkatan kinerja". (Payama J. Simanjutak, 2005:8).

Marianus et al (dalam Ika Sukriah :6) menyatakan bahwa 'Secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas'. Penggunaan pengalaman didasarkan pada asumsi bahwa tugas yang dilakukan secara berulang-ulang memberikan peluang untuk belajar

melakukannya dengan yang terbaik. Lebih jauh Kolodner (dalam Alim :7) dalam risetnya menunjukkan bagaimana pengalaman dapat digunakan untuk meningkatkan kinerja pengambilan keputusan.

Seperti dikatakan Boner & Walker (dalam Asih :4) 'Peningkatan pengetahuan yang muncul dari penambahan pelatihan formal sama bagusnya dengan yang didapat dari pengalaman khusus dalam rangka memenuhi persyaratan sebagai seorang professional'. Auditor harus menjalani pelatihan yang cukup. Pelatihan disini dapat berupa kegiatan-kegiatan seperti seminar, simposium, lokakarya, dan kegiatan penunjang ketrampilan lainnya. Selain kegiatan-kegiatan tersebut, pengarahan yang diberikan oleh auditor senior kepada auditor pemula (*junior*) juga bisa dianggap sebagai salah satu bentuk pelatihan karena kegiatan ini dapat meningkatkan kerja auditor, melalui program pelatihan dan praktek-praktek audit yang dilakukan para auditor juga mengalami proses sosialisasi agar dapat menyesuaikan diri dengan perubahan situasi yang akan ia temui, struktur pengetahuan auditor yang berkenaan dengan kekeliruan mungkin akan berkembang dengan adanya program pelatihan auditor ataupun dengan bertambahnya pengalaman auditor.

Seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya; i). Mendeteksi kesalahan, ii). Memahami kesalahan dan iii) Mencari penyebab munculnya kesalahan. Keunggulan tersebut bermanfaat bagi pengembangan keahlian. Berbagai macam pengalaman yang dimiliki individu akan mempengaruhi pelaksanaan suatu tugas. 'Seseorang yang



berpengalaman memiliki cara berpikir yang lebih terperinci, lengkap dan *sophisticated* dibandingkan seseorang yang belum berpengalaman'. Taylor dan Tood (dalam Dian indri purnamasari :13).

Menurut pendapat Tubbs (dalam Ni Putu Eka Desyanti :5) jika seorang auditor berpengalaman, maka (i) auditor menjadi sadar terhadap lebih banyak kekeliruan, (ii) auditor memiliki salah pengertian yang lebih sedikit tentang kekeliruan, (iii) auditor menjadi sadar mengenai kekeliruan yang tidak lazim, dan (iv) hal-hal yang terkait dengan penyebab kekeliruan departemen tempat terjadinya kekeliruan dan pelanggaran serta tujuan pengendalian internal menjadi relatif lebih menonjol.

“Auditor internal yang berkompeten berarti auditor internal tersebut menerapkan pengetahuan, keterampilan dan pengalaman yang dibutuhkan dalam pelaksanaan pekerjaan audit internal “(Amin Widjaya Tunggal, 2008:22).

Bernardi (dalam jurnal SNA XI) menyatakan bahwa “Pengalaman merupakan faktor yang mempengaruhi kemampuan prediksi dan deteksi pemeriksa. Kualitas auditor intern dapat dilihat dari bobot temuan yang disampaikan dalam hasil pemeriksaan”. Bukti-bukti empiris dari beberapa ahli menunjukkan bahwa pemeriksaan sering salah dalam memberikan laporan audit, kesalahan ini antara lain disebabkan kurangnya kompetensi dan independensi yang dimiliki oleh pemeriksa.

Abdalmohammadi dan Wright (dalam jurnal SNA XI) menemukan bahwa “Pertimbangan auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih besar dibandingkan auditor berpengalaman”.

### 2.1.5. Independensi

Definisi independensi dalam *The CPA Handbook* menurut E.B. Wilcox adalah dalam (Ika Sukriah, 2009) ”Merupakan suatu standar auditing yang penting karena opini akuntan independen bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen”. “Jika akuntan tersebut tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993:246)”. Kode Etik Akuntan tahun 1994 menyebutkan bahwa “Independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas”. Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan sikap seseorang untuk bertindak jujur, tidak memihak, dan melaporkan temuan-temuan hanya berdasarkan bukti yang ada.

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. ”Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik (Christiawan, 2002)”.

Independensi merupakan standar umum nomor dua dari tiga standar *auditing* yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang menyatakan bahwa

“Dalam semua yang berhubungan dengan perikatan, independensi dan sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”.

Berdasarkan ketentuan yang dimuat dalam Pernyataan Standar Audit (PSA) No. 04 (SA Seksi 220), standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum, dalam hal ini dibedakan dengan auditor yang berpraktik sebagai auditor intern. Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Menurut Abdul Halim (2001 : 21) menyatakan bahwa :

“Ada tiga aspek independensi seorang auditor, yaitu sebagai berikut. (1) *Independence in fact* (independensi senyatanya) yakni auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi. (2) *Independence in appearance* (independensi dalam penampilan) yang merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Auditor harus menjaga kedudukannya sedemikian rupa sehingga pihak lain akan mempercayai sikap independensi dan objektivitasnya. (3) *Independence in competence* (independensi dari sudut keahlian) yang berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya”.

Taylor (dalam Asih :5), ada dua aspek independensi, yaitu:

1. Independensi sikap mental (*independence of mind/independence of mental attitude*), independensi sikap mental ditentukan oleh pikiran akuntan publik untuk bertindak dan bersikap independen.

2. Independensi penampilan (*image projected to the public/appearance of independence*), independensi penampilan ditentukan oleh kesan masyarakat terhadap independensi akuntan publik.

#### **2.1.6. Kualitas Hasil Audit**

De Angelo (dalam Eunika Christina :13) mendefinisikan 'Kualitas audit sebagai kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya'.

Menurut Theodorus M. Tuanakotta (2010:115) "Secara sederhana, standar adalah ukuran mutu. Dengan standar ini pihak yang diaudit (*auditee*), pihak yang memakain laporan audit, dan pihak-pihak lain dapat mengukur mutu kerja auditor".

Sedangkan Hiro Tugiman (2006:13) menyatakan bahwa :

Dipandang dari berbagai hal, kegunaan standar adalah untuk : i. memberikan pengertian tentang peran dan tanggungjawab audit internal kepada seluruh tingkatan manajemen, dewan direksi, badan-badan publik, auditor eksternal dan organisasi-organisasi profesi yang berkaitan, ii. Menetapkan dasar pedoman dan pengukuran atau penilaian pelaksanaan auditor internal, iii. Memajukan praktek audit internal.

Kemudian Indra Bastian (2006:210) menyatakan "Standar audit memuat persyaratan professional auditor, mutu pelaksanaan audit, dan persyaratan laporan audit yang professional dan bermutu."

Berdasarkan Standar Profesional Audit Internal (SPAI:1997) audit yang dilaksanakan auditor dapat berkualitas jika memenuhi ketentuan atau standar auditing. Standar auditing mencakup mutu professional, auditor independen,

pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit.

Pengertian kualitas audit menurut Malan (dalam Fitriawati :39) adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai asersi atas tindakan dan kejadian ekonomi, kesesuaian dengan standar yang telah ditetapkan dan kemudian mengkomunikasikannya kepada pihak pemakai.

Menurut Ika Sukriah et al. (2009:8) “Kualitas hasil pemeriksaan adalah probabilitas dimana seorang pemeriksa atau auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya.”

Dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit menurut Lowenshon (dalam Taufik, 2010).

#### **2.1.7. Pengaruh Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Hasil Audit**

Sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti kliennya (Arens et al, 2004 dalam Ika Sukriah et al 2009). Pengalaman akuntan publik akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan

perusahaan yang diaudit sehingga akan menambah dan memperluas pengetahuannya di bidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002 dalam Ika Sukriah et al, 2009).

Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan (Alim et al., 2007).

#### **2.1.8. Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Hasil Audit**

Hasil penelitian Trisnaningsih (dalam jurnal SNA) mengindikasikan bahwa auditor yang hanya memahami *good governance* tetapi dalam pelaksanaan pemeriksaan tidak menegakkan independensinya maka tidak akan berpengaruh terhadap kinerjanya.

Alim dkk (2007) menemukan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Auditor harus dapat mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap independen.

Studi Empiris yang dilakukan Elfarini pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah tahun 2007, diperoleh hasil bahwa independensi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Pengaruh yang ditimbulkan adalah positif, yaitu semakin tinggi tingkat independensi seorang auditor maka akan semakin tinggi pula tingkat kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor tersebut.

Hal tersebut berarti sesuai dengan dengan pendapat De Angelo yang menyatakan bahwa kualitas audit adalah kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya. Kemungkinan dimana auditor akan menemukan salah saji tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi) sementara tindakan melaporkan salah saji tergantung pada independensi auditor telah terbukti secara signifikan, dan dari hasil penelitian secara simultan.

Adapun tingkat independensi merupakan faktor yang menentukan dari kualitas audit, hal ini dapat dipahami karena jika auditor benar-benar independen maka akan tidak terpengaruh oleh kliennya. Auditor akan dengan leluasa melakukan tugas-tugas auditnya. Namun jika tidak memiliki independensi terutama jika mendapat tekanan-tekanan dari pihak klien maka kualitas audit yang dihasilkannya juga tidak maksimal.

## **2.2. Kerangka Pemikiran**

Pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja. Semakin sering seseorang melakukan pekerjaan yang sama, semakin terampil dan semakin cepat dia menyelesaikan pekerjaan tersebut. “Semakin banyak macam pekerjaan yang dilakukan seseorang, pengalaman kerjanya semakin kaya dan luas, dan memungkinkan peningkatan kinerja”. (Payama J. Simanjutak, 2005:8).

Marianus et al (dalam Ika Sukriah :6) menyatakan bahwa ‘Secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas’. Penggunaan pengalaman didasarkan pada asumsi bahwa tugas yang dilakukan secara berulang-ulang memberikan peluang untuk belajar melakukannya dengan yang terbaik.

Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Auditor harus memiliki dan meningkatkan pengetahuan mengenai metode dan teknik audit serta segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan Pemerintahan. Keahlian auditor dapat diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan serta pengalaman memadai yang diperoleh melalui lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya tugas dalam melaksanakan audit (BPKP, 1998).

Seorang auditor yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya; i). Mendeteksi kesalahan, ii). Memahami kesalahan dan iii) Mencari penyebab munculnya kesalahan menurut Taylor dan Tood (dalam Dian indri purnamasari :13).

Kemudian dalam UU No 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pasal 1 diterangkan bahwa :

Pengertian pemeriksaan atau auditing adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan



tanggung jawab keuangan Negara. Sedangkan pemeriksa mempunyai definisi sebagai orang yang melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara secara bebas dan mandiri.

Dalam hal-hal pokok yang terkandung diatas terdapat banyak aspek penting yang harus dipenuhi dalam pemeriksaan diantaranya tentang kebebasan dan kemandirian dan akses terhadap informasi yang mengharuskan seorang pemeriksa harus independen. Dengan demikian, diharapkan hasil pemeriksaan dapat lebih berkualitas yaitu memberikan nilai tambah yang positif bagi pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Selanjutnya akan berdampak pada peningkatan kesejahteraan hidup masyarakat Indonesia seluruhnya.

Sejalan dengan Standar Audit APIP sebagaimana diatur dalam PERMENPAN No. PER/05/M.PAN/03/2008 disebutkan bahwa “Dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independen dan auditornya harus obyektif dalam pelaksanaan tugas“. Independensi tersebut harus dipertahankan oleh auditor dalam seluruh rangkaian kegiatan audit yaitu : tahap perencanaan/penyusunan program, pelaksanaan, dan pelaporan. Hal ini mengandung arti bahwa independensi auditor diperlukan agar kualitas hasil pekerjaan APIP meningkat.

Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun (Pusdiklatwas BPKP, 2005). Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Oleh karena itu cukuplah

beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika auditor kehilangan independensinya maka laporan yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan atau perbaikan kinerja untuk instansi yang bersangkutan.

Lebih teknis lagi berkaitan dengan independensi inspektorat sebagai fungsi pengawasan di lingkungan pemerintahan daerah, maka harus dibuat indikator-indikator yang jelas dan pasti untuk mewujudkan ciri atau karakteristik independensi auditor inspektorat yang profesional dalam melaksanakan fungsi pengawasan internal terhadap penyelenggaraan pemerintahan daerah, termasuk juga masalah independensi yang harus dimiliki oleh pejabat pengawas atau auditor inspektorat yang melakukan pekerjaan audit. Berikut indikator-indikator untuk mewujudkan independensi fungsi pengawasan inspektorat dapat dibagi menjadi tiga kategori, yaitu:

1. Independensi program kerja pengawasan (perencanaan)

Bebas dari pihak-pihak yang dapat mempengaruhinya dalam penyusunan program kerja pengawasan dan prosedur audit.

2. Independensi pengujian audit (pelaksanaan):

- a) Bebas melakukan akses ke seluruh catatan, kekayaan, dan pegawai, yaitu relevan dengan penugasan auditnya.
- b) Aktif bekerja sama dengan seluruh perangkat daerah selama pengujian audit berlangsung.

- c) Bebas dari keinginan pihak-pihak tertentu yang berusaha mengarahkan auditnya hanya untuk aktivitas-aktivitas tertentu saja dan melakukan pengujian serta menetapkan bukti yang dapat diterima.
  - d) Bebas dari kepentingan individual pihak-pihak tertentu dalam penugasan auditnya dan pembatas pengujian audit.
3. Independensi pelaporan hasil pengawasan :
- a) Bebas dari perasaan keharusan untuk memodifikasi pengaruh atau signifikansi dari fakta yang dilaporkan.
  - b) Bebas dari tekanan untuk tidak memasukkan permasalahan yang signifikan ke dalam laporan audit.
  - c) Bebas dari berbagai usaha yang dapat melanggar dari judgmentnya sebagai auditor profesional. (Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, 2007:29).

Dan dengan asas umum dari pengelolaan keuangan daerah yang tercantum pada penjelasan UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dimana salah satu asasnya adalah pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri. Karena dengan pemeriksa yang independen dan mandiri, tidak terpengaruh pihak manapun maka hasil pemeriksaannya pun akan obyektif dan menghasilkan kualitas audit yang baik. Kualitas audit yang baik ini sangat penting karena kualitas audit yang tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan.

Menurut Theodorus M. Tuanakotta (2010:115) “Secara sederhana, standar adalah ukuran mutu. Dengan standar ini pihak yang diaudit (*auditee*), pihak yang memakain laporan audit, dan pihak-pihak lain dapat mengukur mutu kerja auditor”.

Sedangkan Hiro Tugiman (2006:13) menyatakan bahwa :

Dipandang dari berbagai hal, kegunaan standar adalah untuk : i. memberikan pengertian tentang peran dan tanggungjawab audit internal kepada seluruh tingkatan manajemen, dewan direksi, badan-badan publik, auditor eksternal dan organisasi-organisasi profesi yang berkaitan, ii. Menetapkan dasar pedoman dan pengukuran atau penilaian pelaksanaan auditor internal, iii. Memajukan praktek audit internal.

Kemudian Indra Bastian (2006:210) menyatakan “Standar audit memuat persyaratan professional auditor, mutu pelaksanaan audit, dan persyaratan laporan audit yang professional dan bermutu.”

Pengguna laporan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh APIP menginginkan adanya aparat pengawasan yang bersih, berwibawa, tertib dan teratur dalam menjalankan tugas dan fungsinya sesuai ketentuan dan norma yang berlaku. Norma dan ketentuan yang berlaku bagi auditor intern pemerintah terdiri dari Kode Etik APIP dan Standar Audit APIP. Kode Etik dimaksudkan untuk menjaga perilaku APIP sedangkan Standar Audit dimaksudkan untuk menjaga mutu hasil audit yang dilaksanakan.

Audit pemerintahan merupakan salah satu elemen penting dalam penegakan *good government*. Namun demikian, praktiknya sering jauh dari yang diharapkan. Mardiasmo (dalam Efendy) menjelaskan bahwa terdapat beberapa kelemahan dalam audit pemerintahan di Indonesia, di antaranya tidak tersedianya indikator kinerja yang

memadai sebagai dasar pengukur kinerja pemerintahan baik pemerintah pusat maupun daerah dan hal tersebut umum dialami oleh organisasi publik karena output yang dihasilkan yang berupa pelayanan publik tidak mudah diukur. Dengan kata lain, ukuran kualitas audit masih menjadi perdebatan.

Dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO), mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit, Lowenshon et al (dalam Efendy). Pendapat yang sama juga dikemukakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), yaitu bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu (Elfarini, 2005). Pentingnya standar bagi pelaksanaan audit juga dikemukakan oleh Pramono (2003). Dikatakan bahwa produk audit yang berkualitas hanya dapat dihasilkan oleh suatu proses audit yang sudah ditetapkan standarnya. Lebih lanjut dijelaskan bahwa proses audit dapat dikatakan telah memenuhi syarat *quality assurance* apabila proses yang dijalani tersebut telah sesuai dengan standar, antara lain: *standar for the professional practice*, *internal audit charter*, kode etik internal audit, kebijakan, tujuan, dan prosedur audit, serta rencana kerja audit.

Kualitas audit juga dapat ditentukan melalui kesesuaian dengan standar yang berlaku, salah satunya Standar Audit APIP karena standar ini adalah kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit yang wajib menjadi pedoman oleh APIP (BPKP, 2009:36). Kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa audit pemerintah khususnya harus dijaga, karena itu auditor harus membangun dan

melaksanakan apa yang disebut program jaminan kualitas. Program ini harus dilakukan dalam upaya pemenuhan standar audit tersebut.

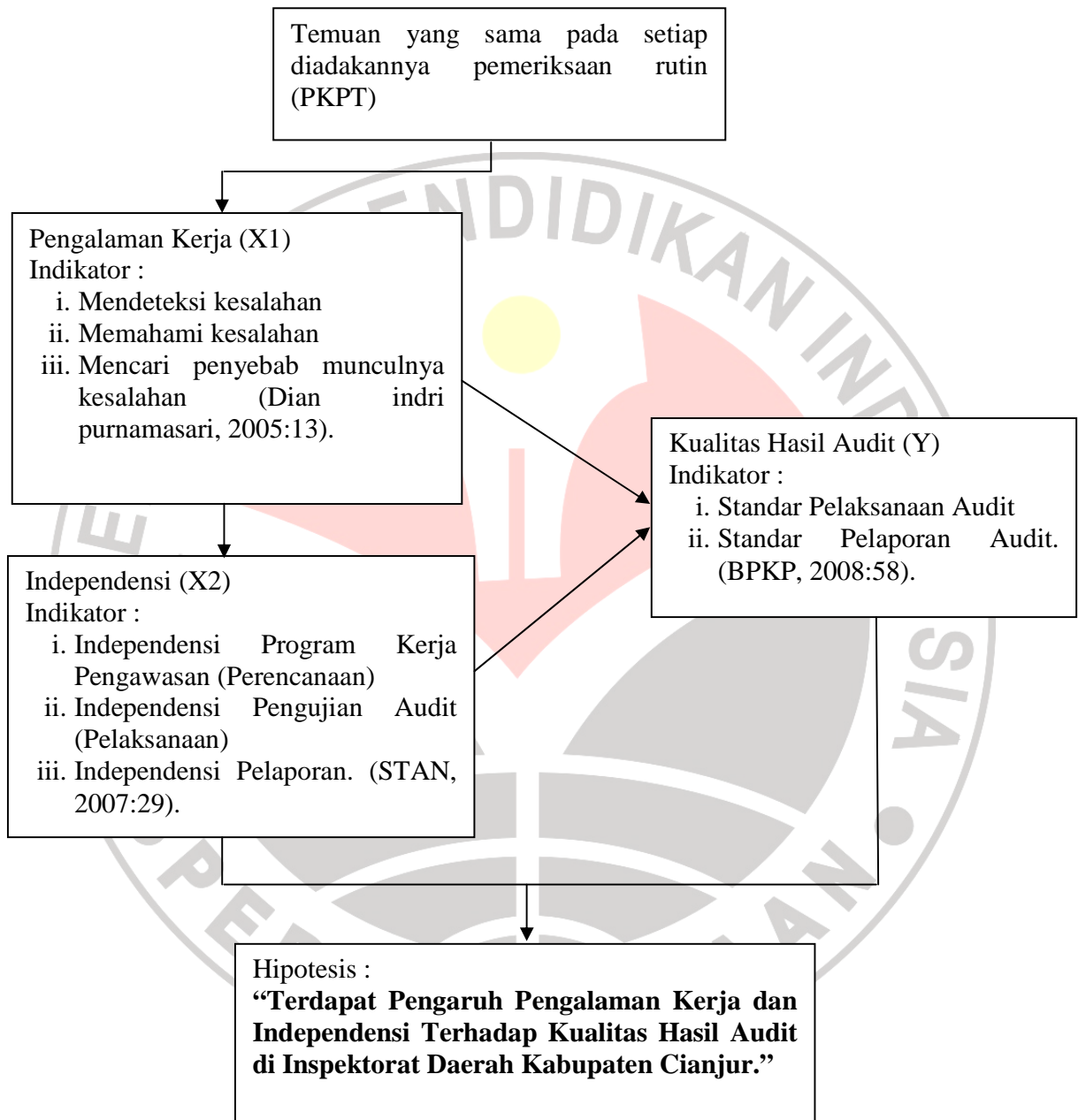
Standar Audit APIP yang dinyatakan oleh BPKP terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan audit dan standar pelaporan audit. Dalam standar pelaksanaan audit menyatakan bahwa :

- a. Dalam setiap penugasan audit, auditor harus menyusun rencana kerja yang terdiri dari penetapan sasaran, ruang lingkup, metodologi, dan alokasi sumber daya.
- b. Pada setiap tahap audit, pekerjaan auditor harus di supervisi secara memadai untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatnya kemampuan auditor.
- c. Auditor harus mengumpulkan dan menguji bukti untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit.
- d. Auditor harus mengembangkan temuan yang diperoleh selama pelaksanaan audit.
- e. Auditor harus menyiapkan dan menata-usahakan dokumen audit kinerja dalam bentuk kertas kerja audit. Dokumen audit harus disimpan secara tertib dan sistematis agar dapat secara efektif diambil kembali, dirujuk dan dianalisis.

Sedangkan dalam standar pelaporan dinyatakan bahwa :

- a. Auditor harus membuat laporan hasil audit sesuai dengan penugasannya yang disusun dalam format yang sesuai, segera setelah selesai melakukan audit.
- b. Laporan hasil audit harus dibuat secara tertulis dan segera, yaitu pada kesempatan pertama setelah berakhirnya pelaksanaan audit.
- c. Laporan hasil audit harus dibuat dalam bentuk dan isi yang dapat dimengerti oleh auditi dan pihak lain yang terkait.
- d. Auditor harus melaporkan adanya kelemahan atas sistem pengendalian intern auditi.
- e. Auditor harus melaporkan adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan, dan ketidakpatuhan.
- f. Laporan hasil audit harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas mungkin.
- g. Auditor harus meminta tanggapan atau pendapat terhadap kesimpulan, temuan, rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh auditi secara tertulis dari pejabat auditi yang bertanggungjawab.
- h. Laporan hasil audit diserahkan kepada pimpinan organisasi, auditi, dan pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil audit sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dari uraian tersebut disimpulkan dengan gambar kerangka pemikiran :



**Gambar 2**  
**Kerangka Pemikiran**



### 2.3. Hipotesis

Dalam suatu penelitian dibutuhkan hipotesis atau dugaan sementara, hipotesis itu sendiri adalah “Jawaban sementara terhadap masalah atau sub-masalah yang diajukan oleh peneliti, yang dijabarkan dari landasan teori atau tinjauan pustaka dan masih harus diuji kebenarannya” (Tim Penyusun Pedoman Penulisan Karya Ilmiah Universitas Pendidikan Indonesia, 2006:45). Maka hipotesis yang diajukan peneliti adalah **“Terdapat Pengaruh Pengalaman Kerja dan Independensi Terhadap Kualitas Hasil Audit di Inspektorat Daerah Kabupaten Cianjur.**

