

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

Tinjauan pustaka berisi landasan teori yang merupakan teori-teori yang mendukung perumusan hipotesis, penelitian terdahulu yang merupakan bahasan hasil-hasil penelitian sebelumnya yang sejenis, kerangka pemikiran yang menjelaskan secara singkat tentang permasalahan yang akan diteliti dan hipotesis yang merupakan pernyataan singkat yang disimpulkan dari tinjauan pustaka (landasan teori dan penelitian terdahulu) serta merupakan jawaban sementara terhadap masalah yang diteliti.

2.1. Pengertian Audit

Defenisi auditing, menurut *Mautz & Sharaf* dalam *Boynton et.al* (2006:9) dikatakan bahwa:

“The origin of auditing goes back to times scarcely less remote than of accounting.....Whenever the advance of civilization brought about the necessity of one man being entrusted to some extent with the property of another the advisability of some kind of check upon the fidelity of the former would become apparent”

Dari pernyataan di atas *auditing* dibutuhkan karena perlunya orang yang dapat membantu mengelola harta milik orang lain, sehingga pemilik patut meminta pihak tertentu (auditor) untuk pengecekan atas kesetiaan orang yang mengelola tersebut, sehingga semuanya akan lebih transparan (jelas)

Dalam *The American Accountant Association Committe on Basic Auditing Concepts* (Louwers, 2012:07) mendefenisikan *auditing* yaitu:

“auditing as a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users”

Dari definisi diatas ada beberapa kata kunci mengenai auditing yaitu audit proses yang sistematis, dalam mendapatkan dan mengevaluasi bukti harus objektif, mencocokkan antara pernyataan dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasil audit kepada pengguna.

Menurut Arens *et.al* (2012:04) auditing adalah:

“auditing is 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, independent person”

Dari pengertian di atas dapat diartikan bahwa auditing adalah suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti-bukti tentang informasi yang dapat diukur, mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi, dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan.

2.1.1. Jenis-Jenis Audit

Tiga jenis audit yang ada umumnya menunjukkan karakteristik kunci yang tercakup dalam definisi auditing. Jenis-jenis audit tersebut menurut Arens, Elder & Beasley (2008: 16) adalah:

1. Audit Operasioanl
2. Audit Ketaatan
3. Audit Laporan Keuangan.”

1. Audit Operasional

Audit Operasional (*operational audit*) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang ekonomis, efisiensi dan efektivitas dari prosedur dan metode operasi organisasi. Dalam audit operasional langkah pemeriksaan yang ditempuh mencakup identifikasi sebab dan akibat mengapa kegiatan tidak dilakukan dengan secara ekonomis, efisien dan efektif. Maka dari itu kriteria yang digunakan dalam audit operasional adalah ekonomis, efisiensi dan efektivitas. Kriteria yang digunakan audit operasional tersebut mungkin tidak mudah digunakan, karena sangat tergantung dari kondisi, tempat dan waktu.

2. Audit Ketaatan

Audit Ketaatan (*compliance audit*) adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara pelaksanaan kegiatan dengan prosedur, aturan dan ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh manajemen.

Laporan audit ketaatan umumnya ditujukan kepada pihak manajemen bukan kepada pihak luar, karena manajemen berkepentingan terhadap ketaatan kepada prosedur, aturan dan ketentuan yang telah ditetapkan.

3. Audit Laporan Keuangan

Audit Laporan Keuangan (*financial statement audit*) adalah audit keuangan yang bertujuan untuk memberikan pendapat apakah laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, yang di Indonesia dibukukan dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

Hasil audit laporan keuangan tersebut didistribusikan kepada para pengguna laporan keuangan seperti para pemegang saham, kreditor, kantor pemerintah dan masyarakat umum melalui laporan auditor atas laporan keuangan. Selain itu, auditor eksternal juga menyiapkan laporan keuangan kepada dewan direksi tentang pengendalian intern perusahaan serta temuan-temuan audit lainnya.

Sukrisno Agus (2013:10) jenis audit bisa dibedakan atas :

- “1. Manajemen Audit (Operasional Audit)
2. *Compliance Audit* (Pemeriksaan Ketaatan)
3. Internal Audit (Pemeriksaan Audit)
4. *Computer Audit*.”

1. Manajemen Audit (Operasional Audit)

Suatu Pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis

2. *Compliance Audit* (Pemeriksaan Ketaatan)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijaksanaan-kebijaksanaan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak ekstern (pemerintah, Bapepam, Bank Indonesia Direktorat Jendral Pajak, dan lain-lain).

3. *Internal Audit* (Pemeriksaan Intern)

Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian intenal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi keuangan, maupun ketaatan

terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan

4. *Computer Audit.*

Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan EDP (*Electronic Data Processing*) system.

2.1.2. Jenis-Jenis Auditor

Arens dan Loebbecke (2012:6) jenis-jenis auditor yang paling umum dikenal, yaitu :

- “1. *Certified Public Accounting Firm* (Kantor Akuntam Publik)
2. *General Accounting Office Auditor*
3. *Internal Revenue Agent* (Agen Penerimaan Negara)
4. *Internal Auditors.*”

1. *Certified Public Accounting Firm* (Kantor Akuntam Publik)

Kantor Akuntan Publik (KAP) sebagai auditor independen yang bertanggung jawab atas audit laporan keuangan historis dari seluruh perusahaan publik dan perusahaan besar lainnya.

2. *General Accounting Office Auditor*

Auditor yang bekerja untuk Pemerintah, di Amerika Serikat dikenal dengan *Government Accountability Office* (GAO) atau di Indonesia Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK), sedangkan sebagai Auditor Internal adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal (ItJen) pada departemen-departemen pemerintah, Inspektorat di Provinsi, Kabupaten dan Kota.

3. *Internal Revenue Agent (Agen Penerimaan Negara)*

Internal Revenue Agent (IRS) di Amerika Serikat dibawah *Commissioner of Internal Revenue* yang bertanggungjawab untuk memberlakukan peraturan pajak federal. Salah satu tanggungjawab utama IRS adalah mengaudit SPT pajak wajib pajak.

4. *Internal Auditors*

Auditor internal bekerja di suatu perusahaan untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan. Tugas auditor internal bermacam-macam, tergantung pada atasannya.

Untuk menjalankan tugas dengan baik, auditor internal sebaiknya berada di luar fungsi lini suatu organisasi, tetapi tidak terlepas dari hubungan bawahan-atasan. Auditor internal wajib memberikan informasi yang berharga bagi manajemen untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan operasi perusahaan.

2.1.3. Pengertian Audit Internal

Audit internal merupakan bagian dari suatu organisasi yang integral, yang menjalankan fungsinya berdasarkan kebijakan yang telah ditetapkan dan memiliki peran yang sangat besar dalam memberikan kontribusi kepada pihak manajemen organisasi dan pemeriksa ekstern.

Menurut *The Institute of Internal Auditors' (IIA's) International Professional Practices Framework (IPPF) 2013*, bahwa:

“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a

systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.”

Konsep definisi baru tersebut menekankan bahwa audit internal adalah kegiatan *assurance and consulting* yang independen dan objektif, yang dirancang untuk memberi nilai tambah serta meningkatkan kegiatan operasi perusahaan. Audit internal membantu perusahaan mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur dengan mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian dan pengaturan.

Sawyer's (2006:10) mendefinisikan audit internal untuk menggambarkan lingkup audit internal modern yang luas dan tak terbatas :

“Audit internal adalah sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda beda dalam organisasi untuk menentukan apakah (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan; (2) risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi; (3) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti; (4) kriteria operasi yang memuaskan telah di penuhi; (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan (6) tujuan operasi telah dicapai secara efektif- semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif.”

Definisi di atas telah mencakup peranan, tujuan serta telah mengakomodasikan kesempatan dan tanggung jawab auditor internal. Juga telah mencakup lingkup yang luas dari seorang auditor internal modern yang lebih menekankan pada nilai tambah auditor internal dan semua yang berkaitan dengan risiko, tatakelola dan kontrol.

2.1.3.1 Perbedaan Auditor Internal dan Auditor Eksternal

Perbedaan utama antara auditor internal dan auditor eksternal disajikan pada tabel 2.1 berikut ini. Posisi dan fokus perhatian dari auditor internal modern

dibandingkan dengan auditor eksternal yang berorientasi pada aspek keuangan:

Tabel 2.1

Perbedaan Auditor Internal dan Auditor Eksternal

<u>Auditor Internal</u>	<u>Auditor Eksternal</u>
Merupakan karyawan perusahaan atau bisa saja merupakan entitas independen.	Merupakan orang yang independen (di luar perusahaan).
Melayani kebutuhan organisasi, meskipun fungsinya harus dikelola oleh perusahaan.	Melayani pihak ketiga yang memerlukan informasi keuangan yang dapat diandalkan.
Fokus pada kejadian-kejadian di masa depan dengan mengevaluasi kontrol yang dirancang untuk meyakinkan pencapaian tujuan organisasi.	Fokus pada ketepatan dan kemudahan pemahaman dari kejadian-kejadian masa lalu yang dinyatakan dalam laporan keuangan.
Langsung berkaitan dengan kecurangan dalam setiap aktivitas ditelaah	Sesekali memperhatikan pencegahan dan pendeteksian kecurangan secara umum, namun akan memberikan perhatian lebih bila kecuranganakan mempengaruhi laporan keuangan secara material
Independen terhadap aktivitas yang diaudit, tetapi siap sedia untuk menanggapi kebutuhandan keinginan dari semua tingkatan manajemen	Independen terhadap manajemen dan dewan direksi baik dalam kenyataan maupun secara mental

Menelaah aktivitas secara terus menerus	Menelaah catatan-catatan yang mendukung Laporan Keuangan secara periodik, biasanya setahun sekali
---	---

Sumber: Internal Auditing I, Sawyer. (2006: 8)

2.1.3.2. Fungsi Audit Internal

Menurut Robert Tampubolon dalam bukunya “*Risk and system-Based Internal Auditing*” (2005 : 1) bahwa :

“Pada awal nya fungsi audit internal lebih berfungsi sebagai mata dan telinga manajemen, karena manajemen butuh kepastian bahwa semua kebijakan yang telah ditetapkan tidak akan dilaksanakan secara menyimpang oleh pegawai”.

Dari pengertian diatas fungsi dan peran audit internal sebagai “*watchdog*” yang berorientasi pada pemeriksaan kepatuhan (*compliance*) para pelaksanan terhadap aturan-aturan dan kebijakan manajemen yang telah ditetapkan.

Peran dan fungsi audit internal sebagai *watchdog* mulai ditinggalkan seiring berubahnya paradigma fungsi audit internal disamping sebagai pemeriksa juga fungsi audit internal sebagai mitra manajemen.

The Institute of Internal Audits (The IIA) menyebutkan fungsi dari audit internal adalah memberikan jasa *assurance and consulting* secara *objective and independent*, yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi perusahaan (*Internal Standards for The Professional Practice of Internal Auditing, 2012*)

Fungsi audit internal menurut *Sawyer's* (2012:297), adalah:

“A functional audit is one that follows a process from beginning to end, crossing organizational lines. Functional audits tend to concentrate more on operations and processes than on administration and people. They seek to determine how well all the organizations concerned with a function will interface and cooperate”.

Sedangkan, didalam buku Kosasih (2000:277-278), fungsi internal auditor yang dikemukakan oleh Holmes dan Overmayer digolongkan secara terperinci ialah:

- “1. Menentukan baik tidaknya internal kontrol dengan memperhatikan pemeriksaan fungsi dan apakah prinsip akuntansi benar-benar telah dilaksanakan.
2. Bertanggung jawab dalam menentukan apakah pelaksanaan sesuai dengan rencana policy dan prosedur yang telah ditetapkan sampai nilai apakah hal tersebut telah diperbaiki atau tidak,
3. Menverifikasi adanya keuntungan kekayaan atau asset termasuk mencegah dan menentukan penyelesaian.
4. Menverifikasikan dan menilai tingkat kepercayaan terhadap sistem akuntansi dan pelaporan.
5. Melaporkan secara objektif apa yang diketahui kepada manajemen disertai rekomendasi perbaikan.”

Berdasarkan fungsi internal auditor yang diuraikan di atas pada dasarnya fungsi internal auditor adalah untuk mengawasi pelaksanaan sistem pengendalian intern dan memberikan saran perbaikan kepada manajemen bila ditemukan kelemahan dan penyimpangan baik yang terdapat pada sistem tersebut maupun dalam pelaksanaannya.

2.1.4. Independen

Menurut Standar Audit internasional (IPPF) section 1100 (2012) *“The internal audit activity must be independent, and internal auditors must be objective in performing their work.”* Artinya Independensi adalah kondisi bebas dari situasi yang dapat mengancam kemampuan aktivitas auditor internal untuk

dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara tidak memihak. Independensi adalah sesuatu yang sangat mendasar bagi efektifitas seorang auditor. Namun pada kenyataannya, terlebih sebagai auditor internal, sesungguhnya ia harus menghadapi suasana yang kurang kondusif dan berbagai macam hambatan dalam pelaksanaan kegiatan auditnya. Independensi yang dimiliki auditor internal berbeda dengan auditor eksternal, yang dalam beberapa literatur bahkan disebut sebagai auditor yang independen.

Menurut *Arens et al* (2012:111) “Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta (*Independence in fact*) yaitu seorang auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, tetapi juga harus independen dalam penampilan (*independence in appearance*) yaitu hasil dari interpretasi lain atas independensi ini”

“The Philosophy of Auditing” karya terkenal Mautz dan Sharaf yang dikutip oleh Sawyer’s (2006), memberikan beberapa indikator independensi profesional, yaitu :

1. Independensi dalam Program audit yaitu bebas dari intervensi manajerial atas program audit, bebas dari segala intervensi atas prosedur audit dan bebas dari segala persyaratan untuk penugasan audit selain yang memang disyaratkan untuk proses audit
2. Independensi dalam Verifikasi yaitu kebebasan auditor dari pengaruh atau kendali pihak lain, termasuk manajemen auditan dalam melakukan aktivitas pembuktian yang diperlukannya, termasuk dalam hal akses terhadap semua sumber data atau informasi yang diperlukan, dukungan teknis dari pihak auditan dalam rangka pemeriksaan lapangan atau pengujian fisik, dan pemerolehan keterangan dari setiap pejabat atau personil organisasi.

3. Independen dalam Pelaporan yaitu dimaksudkan agar auditor memiliki kebebasan tanpa pengaruh dan kendali klien atau pihak lain dalam mengemukakan fakta yang telah diuji, atau dalam menetapkan *judgment* serta simpulannya, maupun dalam menyampaikan opini serta rekomendasinya. Termasuk dalam hal ini adalah kebebasan dari pengaruh auditan dalam pemilihan bahasa atau kata-kata, maupun urutan temuan sebagaimana hendak dimuat dalam laporan. Dengan demikian, harus ada jaminan penuh bahwa klien tidak mempengaruhi materi laporan audit.

Berdasarkan uraian di atas, setiap auditor harus memelihara agar independensinya terjaga dan waspada terhadap kemungkinan pengaruh pihak lain, terutama pihak klien, yang berkepentingan untuk mengarahkan tindakan-tindakan serta isi laporan audit agar sesuai dengan kemauannya.

Sedangkan menurut Arens & Loebbeecke (2012:80) independensi adalah :

“Independence in auditing means taking an unbiased viewpoint in performing audits tests, evaluating the results the audit report. Independence is regarded as the auditors most critical characteristic”.

2.1.5. Pengalaman Kerja

Pengalaman kerja 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 profesional dalam pelaksanaan kegiatan audit.

Rido Hidayat Andeas, Elfi Ilham (2014)

Pengalaman kerja merupakan suatu hal yang menjadikan salah satu indikator dan ciri seorang auditor internal dapat dilihat kemampuannya dalam bidang internal audit. Menurut Bernardi (1994) dalam Achmat Badjuri (2011) mengatakan bahwa pengalaman merupakan faktor yang mempengaruhi

kemampuan prediksi dan deteksi auditor, karena seorang auditor yang berpengalaman lebih memiliki ketelitian yang tinggi mengenai kekeliruan dari pada yang kurang atau belum berpengalaman.

Pengalaman yang diperoleh seorang auditor akan bisa meningkatkan *judgement* profesional dalam pemeriksaan, di mana hal tersebut erat kaitannya dengan profesionalitas seorang auditor. Pengalaman auditor 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*. Auditor yang tidak berpengalaman akan melakukan atribusi kesalahan lebih besar dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan. Putu Diana Aginia Lestari, Desak Made Werastuti dan Edy Sujana (2015)

Pengalaman kerja adalah pengalaman kerja auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan. Auditor dengan jam terbang lebih banyak pasti sudah lebih berpengalaman. Semakin banyak pengalaman kerja auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Seseorang yang lebih berpengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatan dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa (Jeffry 1996) dalam (Sabrina 2012).

2.1.6. Obyektivitas

The Institute of Internal Auditors (IIA) dalam *Standard for the Personal Practice of Internal Auditing* No. 1120 tahun 2012 menegaskan bahwa :

“Auditor Internal harus memiliki sikap mental tidak memihak dan tanpa prasangka, serta senantiasa menghindar dari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan”

Objektifitas dari seorang auditor sikapnya harus netral, adil dan tidak terjebak dalam pertentangan kepentingan, jujur, tekun dan taat pada tanggung jawab profesinya. Selanjutnya Tampubolon (2005:66) menyebutkan objektifitas adalah sikap yang harus senantiasa dipelihara oleh seorang auditor intern dalam menjalankan tugas audit.

Sedangkan Alvin, Randal dan Mark (2012:771), mengatakan bahwa:

“Internal auditors exhibit the highest level of professional objective in gathering evaluating and communicating information about the activity or process being examined. Internal auditors make a balanced assessment of all the relevant circumstances and are not unduly influenced by their own interest or by others in forming judgment”.

Dari pengertian diatas seorang Auditor internal harus objektif dalam melakukan penilaian yang seimbang atas semua keadaan yang relevan dan tidak terpengaruh oleh kepentingan sendiri atau kepentingan orang lain dalam membuat keputusannya.

Untuk menjaga objektifitas seorang auditor internal harus menghindar dari potensi terjadinya pertentangan kepentingan dalam menetapkan tugas audit, hal ini ditegaskan *The Institute of Internal Audit* (IIA) dalam *Standard for the Personal Practice of Internal Auditing* no. 1130.A1 tahun 2012 :

“Auditor Internal harus menolak melaksanakan penugasan penilaian kegiatan yang pada masa sebelumnya pernah menjadi tanggung jawabnya. Objektivitas auditor internal dianggap terkendala apabila auditor memberikan jasa asurans atas kegiatan yang pernah menjadi tanggung jawabnya pada tahun sebelumnya.”

Seorang auditor sebaiknya menghindari dari tugas memeriksa satuan unit kerjanya dimana beberapa waktu lalu atau belum lama ini dia pernah bekerja dibagian satuan unit tersebut sekurang kurangnya satu tahun mendatang.

Menurut Al Matarneh (2011) ada Enam faktor yang digunakan untuk mencerminkan objektivitas internal auditor, yaitu Departemen audit internal secara langsung terhubung ke top manajemen, penunjukan auditor internal, promosi, penghargaan, dan memberhentikan oleh komite audit atau manajemen, diberikannya kebebasan kepada auditor internal untuk mengakses semua bagian yang ada dalam perusahaan, independensi departemen audit internal dari departemen lain dalam organisasi, diberikannya kebebasan kepada auditor internal untuk melaksanakan prosedur audit internal yang diperlukan, dan keberadaan komite audit dan kemudahan mengakses dengan auditor internal tanpa kehadiran manajemen.

Selanjutnya Kode Etik APIP memuat Aturan perilaku yang mengatur setiap tindakan yang harus dilakukan oleh auditor ,dalam prinsip ini auditor dituntut agar bersikap objektif yaitu :

- 1) Mengungkapkan semua fakta material yang diketahuinya, yang apabila tidak diungkapkan mungkin dapat mengubah pelaporan kegiatan-kegiatan yang diaudit;
- 2) Tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan hubungan yang mungkin mengganggu atau dianggap mengganggu penilaian yang tidak

memihak atau yang mungkin menyebabkan terjadinya benturan kepentingan; dan

- 3) Menolak suatu pemberian dari auditi yang terkait dengan keputusan maupun pertimbangan (Redwan Jaafar dan Sumiyati, 2008 : 25).

2.1.7. Integritas

Menurut *The Institute of Internal Audit* menyatakan dalam Kode Etik & Standar Audit internasional (IPPF) (2012) Auditor internal diharapkan untuk menerapkan dan menegakkan prinsip Integritas yaitu seorang internal auditor harus melaksanakan pekerjaannya secara jujur, hati-hati dan bertanggung jawab, harus mematuhi hukum dan membuat pengungkapan sebagaimana diharuskan oleh hukum atau profesi, tidak boleh secara sadar terlibat dalam kegiatan ilegal, atau melakukan kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit internal atau organisasi dan harus menghormati dan mendukung tujuan organisasi yang sah dan etis.

Auditor dituntut untuk memiliki kepribadian yang dilandasi oleh sikap jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang handal. Bersikap dan bertindak jujur merupakan tuntutan untuk dapat dipercaya. Hasil pengawasan yang dilakukan auditor dapat dipercaya oleh pengguna apabila auditor dapat menjunjung tinggi kejujuran. Sikap jujur ini juga didukung oleh sikap berani untuk menegakkan kebenaran. Tidak mudah diancam dengan berbagai ancaman. Bijaksana berarti auditor melaksanakan tugasnya dengan tidak tergesa-gesa melainkan berdasarkan pembuktian yang memadai. Auditor dinilai bertanggung jawab apabila dalam penyampaian hasil pengawasannya seluruh bukti yang

mendukung temuan audit didasarkan pada bukti yang cukup, kompeten, dan relevan. (Redwan Jaafar dan Sumiyati, 2008:21).

Andy Dwi Cahyono dkk (2015) menyatakan bahwa faktor integritas dipengaruhi oleh kepribadian auditor dalam kehidupan sehari-hari. Jika dalam kesehariannya auditor sudah berintegritas, maka sikap tersebut akan terbawa dalam pekerjaannya sebagai auditor.

Orang yang memiliki integritas tinggi akan lebih inovatif dan produktif dibandingkan dengan orang yang memiliki integritas rendah. Hal ini dikarenakan orang yang memiliki integritas tinggi cenderung menganggap bahwa inovasi dan produktivitas merupakan tujuan hidup untuk dapat berusaha lebih baik. (Supriyanto, 2006: 37)

2.1.8 Kualitas Audit

Menurut Erna Widiastuty dan Rahmat Febrianto (2004) ada empat kelompok definisi kualitas audit yang diidentifikasi oleh Watkins *et al.* (2004). Pertama, adalah definisi yang diberikan oleh DeAngelo (1981b). DeAngelo (1981b) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas nilai-nilai pasar bahwa laporan keuangan mengandung kekeliruan material dan auditor akan menemukan dan melaporkan kekeliruan material tersebut. Kedua, adalah definisi yang disampaikan oleh Lee, Liu, dan Wang (1999). Kualitas audit menurut mereka adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material. Definisi ketiga adalah definisi yang diberikan oleh Titman dan Trueman (1986), Beatty (1986), Krinsky dan Rotenberg (1989), dan Davidson

dan Neu (1993). Menurut mereka, kualitas audit diukur dari akurasi informasi yang dilaporkan oleh auditor. Terakhir, kualitas audit ditentukan dari kemampuan audit untuk mengurangi *noise* dan bias dan meningkatkan kemurnian (*fineness*) pada data akuntansi (Wallace, 1980 di dalam Watkins et al., 2004)

DeAngelo (1981b) setuju dengan pendapat bahwa kualitas audit harus dilihat dari dua sisi: permintaan atau *input* atau berhubungan dengan pihak klien dan pasokan atau *output* atau berhubungan dengan pihak auditor. Namun, di dalam analisisnya, ia mengabaikan, untuk tujuan penyederhanaan analisis, sisi permintaan atau *input*. Dengan demikian, *output* dari audit adalah sebuah verifikasi independen terhadap data keuangan yang disusun oleh manajemen yang dilengkapi dengan opini sesuai dengan dimensi kualitas.

Steven Balsam, Jagan Krishnan, and Joon S. Yang (2003) mengatakan *Audit quality is measured typically by one of two variables, auditor brand name, and auditor industry specialization*. sedangkan menurut (Sutton, 1993) dalam dalam justinia (2008) pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil. Kualitas proses audit dimulai dari tahap perencanaan penugasan, tahap pekerjaan lapangan dan pada tahap administrasi akhir. Kualitas hasil audit merupakan probabilitas auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien (De Angelo, 1981)

2.2. Kerangka Pemikiran

Berikut ini disajikan kerangka pikir penelitian secara ilustratif mengenai pengaruh independensi, pengalaman kerja, obyektifitas dan integritas internal auditor terhadap kualitas audit.

2.2.1. Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit

Independensi secara umum berarti wujud sikap objektif dan tidak bias dalam pengambilan putusan. Secara spesifik, independensi bagi para auditor adalah kemauan dan kemampuan para auditor untuk senantiasa mempertahankan sikap yang bebas atau tidak terikat oleh kepentingan manapun dan tekanan dari pihak siapapun, termasuk kepentingannya sendiri, dalam menentukan putusan yang tepat pada tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil audit, independensi berpengaruh penting sebagai dasar utama agar auditor dipercaya oleh masyarakat umum (Hekinus Manao, 2007:69), hal ini sejalan dengan hasil penelitian Melody dan Stefani (2014) apabila seorang auditor semakin bebas dari campur tangan pimpinan (inspektur) dalam menentukan objek dan subyek pekerjaan pemeriksaan, bebas dari kepentingan pribadi maupun pihak lain untuk membatasi segala kegiatan pemeriksaan. Selain itu, dalam melakukan pemeriksaan terkait dengan pelaporan, auditor bebas dari kewajiban pihak lain untuk mempengaruhi fakta-fakta yang dilaporkan.

Mautz dan Sharaf dalam teori "*The Philosophy of Auditing*" mengatakan bahwa indikator independensi profesional dari seorang Auditor adalah

1. Independensi dalam Program audit yaitu bebas dari intervensi manajerial atas program audit, bebas dari segala intervensi atas prosedur audit dan bebas dari segala persyaratan untuk penugasan audit selain yang memang disyaratkan untuk proses audit.

2. Independensi dalam Verifikasi yaitu kebebasan auditor dari pengaruh atau kendali pihak lain, termasuk manajemen auditan dalam melakukan aktivitas pembuktian yang diperlukannya.
3. Independen dalam Pelaporan yaitu dimaksudkan agar auditor memiliki kebebasan tanpa pengaruh dan kendali klien atau pihak lain dalam mengemukakan fakta yang telah diuji, atau dalam menetapkan judgment serta simpulannya, maupun dalam menyampaikan opini serta rekomendasinya

Hasil penelitian Susilawati, Maya R.A (2014) dan Bella Ariviana , Haryanto (2014) menemukan bahwa independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit artinya, sikap independen memberikan perubahan yang berarti terhadap kualitas audit. Semakin tinggi independensi seorang auditor maka akan semakin meningkatkan kualitas audit.

Berdasarkan penjelasan tersebut maka hipotesis yang dibangun adalah :

H1: Independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil audit.

2.2.2. Pengaruh Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Audit

Kebanyakan orang memahami bahwa semakin banyak jumlah jam terbang seorang auditor, tentunya dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik daripada seorang auditor yang baru memulai kariernya. Atau dengan kata lain auditor yang berpengalaman diasumsikan dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Hal ini dikarenakan pengalaman akan membentuk keahlian seseorang baik secara teknis

maupun secara psikis. (Singgih dan Bawono, 2010)

Semakin banyak tugas yang dia kerjakan, akan semakin mengasah keahliannya dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan *treatment* atau perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaannya dan sangat bervariasi karakteristiknya (Aji, 2009 dalam Melody dan Stefani 2014) Pengalaman juga akan membentuk pribadi seseorang, yaitu akan membuat seseorang lebih bijaksana baik dalam berpikir maupun bertindak, karena pengalaman seseorang akan merasakan posisinya saat dia dalam keadaan baik dan saat dia dalam keadaan buruk. (Melody dan Stefani 2014)

Pengalaman auditor 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*. Auditor yang tidak berpengalaman akan melakukan atribusi kesalahan lebih besar dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan. Putu Diana Aginia Lestari, Desak Made Werastuti dan Edy Sujana (2015)

Hasil penelitian Bella Ariviana, Haryanto (2014) dan Ridho Hidayat, Andreas, Elfi Ilham (2014) menunjukkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap kualitas hasil kerja auditor. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak pengalaman kerja seorang auditor maka semakin meningkat kualitas hasil pemeriksaannya Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis yang diajukan

adalah:

H2: Pengalaman kerja berpengaruh terhadap kualitas hasil audit.

2.2.3. Pengaruh Obyektifitas Terhadap Kualitas Audit

Obyektifitas sebagai bebasnya seseorang dari pengaruh pandangan subyektif pihak-pihak lain yang berkepentingan. Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal (2012) menyatakan bahwa Auditor Internal harus memiliki sikap mental tidak memihak dan tanpa prasangka, serta senantiasa menghindarkan diri dari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan.

Obyektifitas dari seorang auditor sikapnya harus netral, adil dan tidak terjebak dalam pertentangan kepentingan, jujur, tekun dan taat pada tanggung jawab profesinya *The Institute of Internal Auditors (IIA)* 2012. Selanjutnya *tampubolon* (2005:66) menyebutkan obyektifitas adalah sikap yang harus senantiasa dipelihara oleh seorang auditor intern dalam menjalankan tugas audit.

Sedangkan menurut pengertian dari Alvin, Randal dan Mark (2012:771), seorang Auditor internal harus obyektif dalam melakukan penilaian yang seimbang atas semua keadaan yang relevan dan tidak terpengaruh oleh kepentingan sendiri atau kepentingan orang lain dalam membuat keputusannya.

Berdasarkan penelitian Al Matarneh, Ghassan F (2011) dan Andy Dwi Cahyo dll (2015) obyektivitas auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Semakin obyektif seorang auditor maka semakin berkualitas hasil pemeriksaannya. Hasil ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Indrasti (2011) dan Precilia Prima dll (2012) yang menyatakan bahwa obyektivitas auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan, dan Standar Audit APIP

menyatakan bahwa auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya. Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Obyektifitas auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil audit.

2.2.4. Pengaruh Integritas Terhadap Kualitas Audit

Integritas adalah kepribadian yang dilandasi oleh sikap jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang handal. Sikap jujur ini juga didukung oleh sikap berani untuk menegakkan kebenaran, tidak mudah diancam dengan berbagai ancaman (Redwan Jaafar dan Sumiyati, 2008:21). Andy Dwi Cahyono dkk (2015) menyatakan bahwa faktor integritas dipengaruhi oleh kepribadian auditor dalam kehidupan sehari-hari. Jika dalam kesehariannya auditor sudah berintegritas, maka sikap tersebut akan terbawa dalam pekerjaannya sebagai auditor.

Orang yang memiliki integritas tinggi akan lebih inovatif dan produktif dibandingkan dengan orang yang memiliki integritas rendah. Hal ini dikarenakan orang yang memiliki integritas tinggi cenderung menganggap bahwa inovasi dan produktivitas merupakan tujuan hidup untuk dapat berusaha lebih baik. (Supriyanto, 2006: 37)

Auditor internal diharapkan untuk menerapkan dan menegakkan prinsip Integritas yaitu seorang internal auditor harus melaksanakan pekerjaannya secara jujur, hati-hati dan bertanggung jawab, harus mematuhi hukum dan membuat

pengungkapan sebagaimana diharuskan oleh hukum atau profesi, tidak boleh secara sadar terlibat dalam kegiatan ilegal, atau melakukan kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit internal atau organisasi dan harus menghormati dan mendukung tujuan organisasi yang sah dan etis, *The Institute of Internal Auditors (IIA)* 2012.

Precillia Prima & Abdul Rohman (2012) dan Ridho hidayat dkk (2014) menguji pengaruh integritas terhadap kualitas audit dan hasilnya berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Oleh karena itu penelitian ini mencoba menguji kembali pengaruh integritas terhadap kualitas hasil audit dengan hipotesis yang dibangun adalah:

H4: Integritas auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil audit.

2.2.5 Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Objektivitas dan Integritas terhadap Kualitas audit.

Menurut The IIA dalam Standar Audit internasional (IPPF) Independensi adalah kondisi bebas dari situasi yang dapat mengancam kemampuan aktivitas auditor internal untuk dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara tidak memihak. Independensi adalah sesuatu yang sangat mendasar bagi efektifitas seorang auditor. Hasil penelitian Susilawati, Maya R.A (2014) menemukan bahwa independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit artinya, sikap independen memberikan perubahan yang berarti terhadap kualitas audit.

Pengalaman kerja merupakan suatu hal yang menjadikan salah satu indikator dan ciri seorang auditor internal dapat dilihat kemampuannya dalam bidang internal audit. Menurut Bernardi (1994) dalam Achmat Badjuri (2011)

mengatakan bahwa pengalaman merupakan faktor yang mempengaruhi kemampuan prediksi dan deteksi auditor, karena seorang auditor yang berpengalaman lebih memiliki ketelitian yang tinggi mengenai kekeliruan dari pada yang kurang atau belum berpengalaman.

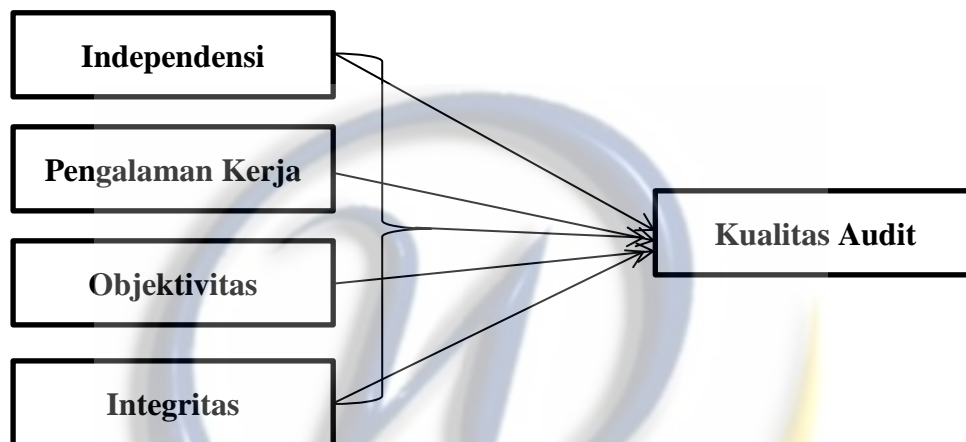
Seorang Internal Auditor harus bersikap Objektif dalam melakukan pemeriksaan, *Standard for the Personal Practice of Internal Auditing* No. 1120 mengatakan “Auditor Internal harus memiliki sikap mental tidak memihak dan tanpa prasangka, serta senantiasa menghindar dari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan, Berdasarkan penelitian Al Matarneh, Ghassan F (2011) dan Andy Dwi Cahyo dll (2015) obyektivitas auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Semakin obyektif seorang auditor maka semakin berkualitas hasil pemeriksaannya.

Integritas adalah kepribadian yang dilandasi oleh sikap jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang handal. Sikap jujur ini juga didukung oleh sikap berani untuk menegakkan kebenaran, tidak mudah diancam dengan berbagai ancaman (Redwan Jaafar dan Sumiyati, 2008:21). Ridho hidayat dkk (2014) menguji pengaruh integritas terhadap kualitas audit dan hasilnya berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Berdasarkan uraian diatas penelitian ini mencoba menguji pengaruh Independensi, Pengalaman kerja, obyektifitas dan Integritas berpengaruh secara bersama-sama terhadap Kualitas Audit dengan hipotesis yang dibangun adalah :

H5: Independensi, Pengalaman Kerja, Objektivitas dan Integritas auditor berpengaruh secara bersama-sama terhadap kualitas audit.

Bersasarkan Kerangka Pemikiran, maka dapat digambarkan model penelitian yang akan dilakukan oleh penulis :



Gambar 2.1

GAMBAR KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS