

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Konsep, Konstruk, Variabel Penelitian**

##### **2.1.1 Pengertian Audit**

Audit adalah suatu proses sistematis 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 (Mulyadi, 2002).

Audit menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Menurut Arens (2010), *Auditing* adalah proses pengumpulan dan penilaian bukti atau pengevaluasian bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antar informasi tersebut dan kriteria yang ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Dari penjelasan di atas terlihat bahwa audit harus dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten. Auditor harus memiliki kualifikasi untuk

memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melakukan audit akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (Arens, 2008).

### **2.1.2 Kompetensi**

Pernyataan standar umum pertama dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) tahun 2007 adalah pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Pernyataan Standar Pemeriksaan ini, mengharuskan semua organisasi pemeriksa bertanggungjawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Organisasi pemeriksa harus memiliki prosedur rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan, dan evaluasi atas pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dalam mempertahankan pemeriksa yang memiliki kompetensi yang memadai.

Pernyataan standar umum ketiga SPKN adalah dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Pernyataan standar ini mewajibkan pemeriksa untuk menggunakan kemahirannya secara profesional, cermat dan seksama,

memperhatikan prinsip-prinsip pelayanan atas kepentingan publik serta memelihara integritas, objektivitas, dan independensi dalam menerapkan kemahiran profesional terhadap setiap aspek pemeriksaannya. Pernyataan standar ini juga mengharuskan tanggung jawab bagi setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan untuk mematuhi Standar Pemeriksaan.

Pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan dan standar yang akan diterapkan terhadap pemeriksaan; menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan. Kemahiran profesional harus diterapkan juga dalam melakukan pengujian dan prosedur, serta dalam melakukan penilaian dan pelaporan hasil pemeriksaan.

Standar audit APIP menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor. Auditor belum memenuhi persyaratan jika tidak memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai dalam bidang audit, dalam audit pemerintahan, auditor dituntut untuk memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian bukan hanya dalam metode dan teknik audit, akan tetapi segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah.

Kompetensi yang diperlukan dalam proses audit tidak hanya berupa penguasaan terhadap standar akuntansi dan *auditing*, namun juga penguasaan terhadap objek audit. Selain dua hal di atas, ada tidaknya program atau proses

peningkatan keahlian dapat dijadikan indikator untuk mengukur tingkat kompetensi auditor.

### **2.1.2.1 Latar Belakang Pendidikan Auditor**

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. 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. 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.

### 2.1.2.2 Kemampuan/Keahlian Pemeriksa

Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki:

- a. Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan.
- b. Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan yang diperiksa (objek pemeriksaan).
- c. Keterampilan berkomunikasi secara jelas dan efektif, baik secara lisan maupun tulisan.
- d. Keterampilan yang memadai untuk pemeriksaan yang dilaksanakan, misalnya:
  - 1) Apabila pemeriksaan dimaksud memerlukan penggunaan sampling statistik, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa yang mempunyai keterampilan di bidang sampling statistik.
  - 2) Apabila pemeriksaan memerlukan reviu yang luas terhadap suatu sistem informasi, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa yang mempunyai keahlian di bidang pemeriksaan atas teknologi informasi.
  - 3) Apabila pemeriksaan meliputi reviu atas data teknik yang rumit, maka tim pemeriksa perlu melibatkan tenaga ahli di bidang tersebut.
  - 4) Apabila pemeriksaan menggunakan metode pemeriksaan yang sangat khusus seperti penggunaan instrumen pengukuran yang sangat rumit, estimasi

aktuarial atau pengujian analisis statistik, maka tim pemeriksa perlu melibatkan tenaga ahli di bidang tersebut.

Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian di bidang akuntansi dan *auditing*, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa. Pemeriksa yang ditugaskan untuk melaksanakan pemeriksaan keuangan secara kolektif harus memiliki keahlian yang dibutuhkan serta memiliki sertifikasi keahlian yang berterminologi umum. Pemeriksa yang berperan sebagai penanggung jawab pemeriksaan keuangan harus memiliki sertifikasi keahlian yang diakui secara profesional.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008, 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. Pada hal auditor melakukan audit terhadap sistem keuangan, catatan akuntansi dan laporan keuangan, maka auditor wajib mempunyai keahlian atau mendapatkan pelatihan di bidang akuntansi sektor 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.

### **2.1.2.3 Peningkatan keahlian/Pendidikan Berkelanjutan**

Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan. Oleh karena itu, setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan, setiap 2 tahun harus menyelesaikan paling tidak 80 jam pendidikan yang secara langsung meningkatkan kecakapan profesional pemeriksa untuk melaksanakan pemeriksaan. Sedikitnya 24 jam dari 80 jam pendidikan tersebut harus dalam hal yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di lingkungan pemerintah atau lingkungan yang khusus dan unik di mana entitas yang diperiksa beroperasi. Sedikitnya 20 jam dari 80 jam tersebut harus diselesaikan dalam 1 tahun dari periode 2 tahun.

Organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa pemeriksa memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan tersebut dan harus menyelenggarakan dokumentasi tentang pendidikan yang sudah diselesaikan. Pendidikan profesional berkelanjutan dimaksud dapat mencakup topik, seperti: perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar pemeriksaan, prinsip akuntansi, penilaian atas pengendalian intern, prinsip manajemen atau supervisi, pemeriksaan atas sistem informasi, sampling pemeriksaan, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan, statistik, disain evaluasi, dan analisis data. Pendidikan dimaksud dapat juga mencakup topik tentang pekerjaan pemeriksaan di lapangan, seperti administrasi negara, struktur dan kebijakan pemerintah, teknik industri, keuangan, ilmu ekonomi, ilmu sosial, dan teknologi informasi.

Tenaga ahli intern dan ekstern yang membantu pelaksanaan tugas pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memiliki kualifikasi atau sertifikasi yang diperlukan dan berkewajiban untuk memelihara kompetensi profesional dalam bidang keahlian mereka, tetapi tidak diharuskan untuk memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan di atas. Pemeriksa yang menggunakan hasil pekerjaan tenaga ahli intern dan ekstern harus yakin bahwa tenaga ahli tersebut memenuhi kualifikasi dalam bidang keahlian mereka dan harus mendokumentasikan keyakinan tersebut.

Auditor wajib memiliki pengetahuan dan akses atas informasi teraktual dalam standar, metodologi, prosedur dan teknik audit. Pendidikan profesional 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.



### 2.1.3 Independensi

Pernyataan standar umum kedua SPKN tahun 2007 yaitu semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

Pernyataan standar umum kedua ini mengharuskan organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

Pemeriksa harus menghindari dari situasi yang menyebabkan pihak ketiga yang mengetahui fakta dan keadaan yang relevan menyimpulkan bahwa pemeriksa tidak dapat mempertahankan independensinya sehingga tidak mampu memberikan penilaian yang obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan.

Pemeriksa perlu mempertimbangkan tiga macam gangguan terhadap independensi, yaitu gangguan pribadi, ekstern, dan atau organisasi. Apabila satu atau lebih dari gangguan independensi tersebut mempengaruhi kemampuan pemeriksa secara individu dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, maka pemeriksa tersebut harus menolak penugasan pemeriksaan. Apabila keadaan pemeriksa yang karena suatu hal tidak dapat menolak penugasan pemeriksaan,

gangguan dimaksud harus dimuat dalam bagian lingkup pada laporan hasil pemeriksaan.

Apabila menggunakan tenaga ahli, pemeriksa harus memperlakukan tenaga ahli tersebut seperti anggota tim pemeriksa sehingga perlu menilai kemampuan tenaga ahli tersebut untuk melaksanakan sebagian pekerjaan pemeriksaan dan melaporkan hasilnya secara tidak memihak. Pemeriksa harus memberlakukan ketentuan independensi menurut Standar Pemeriksaan kepada tenaga ahli dan memperoleh representasi dari tenaga ahli tersebut mengenai independensi tenaga ahli. Apabila tenaga ahli memiliki gangguan terhadap independensi, pemeriksa tidak boleh menggunakan hasil pekerjaan tenaga ahli tersebut.

### **2.1.3.1 Gangguan Pribadi**

Organisasi pemeriksa harus memiliki sistem pengendalian mutu intern untuk membantu menentukan apakah pemeriksa memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Organisasi pemeriksa perlu memperhatikan gangguan pribadi terhadap independensi petugas pemeriksanya. Gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang dalam organisasi pemeriksanya apabila memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu meliputi antara lain:

- a. Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah, atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang diperiksa atau sebagai pegawai dari entitas yang diperiksa, dalam posisi yang dapat memberikan pengaruh langsung dan signifikan terhadap entitas atau program yang diperiksa.
- b. Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang diperiksa.
- c. Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dalam kurun waktu dua tahun terakhir.
- d. Mempunyai hubungan kerjasama dengan entitas atau program yang diperiksa.
- e. Terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan obyektif pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereviu laporan keuangan entitas atau program yang diperiksa.
- f. Prasangka terhadap perorangan, kelompok, organisasi atau tujuan suatu program, yang dapat membuat pelaksanaan pemeriksaan menjadi berat sebelah.
- g. Pada masa sebelumnya mempunyai tanggung jawab dalam pengambilan keputusan atau pengelolaan suatu entitas, yang berdampak pada pelaksanaan kegiatan atau program entitas yang sedang berjalan atau sedang diperiksa.
- h. Memiliki tanggung jawab untuk mengatur suatu entitas atau kapasitas yang dapat mempengaruhi keputusan entitas atau program yang diperiksa, misalnya sebagai seorang direktur, pejabat atau posisi senior lainnya dari entitas, aktivitas

atau program yang diperiksa atau sebagai anggotamanajemen dalam setiap pengambilan keputusan, pengawasan atau fungsimonitoring terhadap entitas, aktivitas atau program yang diperiksa.

- i. Kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial, sebagai akibat hubungan antar pegawai, kesetiaan kelompok, organisasi atau tingkat pemerintahan tertentu.
- j. Pelaksanaan pemeriksaan oleh seorang pemeriksa, yang sebelumnya pernah sebagai pejabat yang menyetujui faktur, daftar gaji, klaim, dan pembayaran yang diusulkan oleh suatu entitas atau program yang diperiksa.
- k. Pelaksanaan pemeriksaan oleh seorang pemeriksa, yang sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas entitas/unit kerja atau program yang diperiksa.
- l. Mencari pekerjaan pada entitas yang diperiksa selama pelaksanaan pemeriksaan.

Organisasi pemeriksa dan pemeriksanya mungkin menghadapi berbagai keadaan yang dapat menimbulkan gangguan pribadi, oleh karena itu organisasi pemeriksa harus mempunyai sistem pengendalian mutu intern yang dapat mengidentifikasi gangguan pribadi dan memastikan kepatuhannya terhadap ketentuan independensi yang diatur dalam Standar Pemeriksaan, maka organisasi pemeriksa antara lain harus:

- a. Menetapkan kebijakan dan prosedur untuk dapat mengidentifikasi gangguan pribadi terhadap independensi, termasuk mempertimbangkan pengaruh kegiatan non pemeriksaan terhadap hal pokok pemeriksaan dan menetapkan pengamanan untuk dapat mengurangi risiko tersebut terhadap hasil pemeriksaan.

- b. Mengkomunikasikan kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa kepadasemua pemeriksanya dan menjamin agar ketentuan tersebut dipahamimelalui pelatihan atau cara lainnya.
- c. Menetapkan kebijakan dan prosedur intern untuk memonitor kepatuhanterhadap kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa.
- d. Menetapkan suatu mekanisme disiplin untuk meningkatkan kepatuhanterhadap kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa.
- e. Menekankan pentingnya independensi.

Apabila organisasi pemeriksa mengidentifikasi adanya gangguanpribadi terhadap independensi, gangguan tersebut harus diselesaikan secepatnya.Pada Hal gangguan pribadi tersebut hanya melibatkan seorangpemeriksa dalam suatu pemeriksaan, organisasi pemeriksa dapatmenghilangkan gangguan tersebut dengan meminta pemeriksamenghilangkan gangguan tersebut.Pemeriksa dapat dimintamelepas keterkaitan dengan entitas yang diperiksa yang dapat mengakibatkangangguan pribadi, atau organisasi pemeriksa dapat tidak mengikutsertakanpemeriksa tersebut dari penugasan pemeriksaan yang terkait dengan entitas tersebut.

Pada hal pemeriksa tidak dapat mundur dari pemeriksaan, merekaharus mengikuti ketentuan dalam paragraf 17.Pada hal suatu organisasi pemeriksa melakukan kegiatan nonpemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yangberlaku, maka organisasi pemeriksa tersebut harus mempertimbangkanpengaruh kegiatan tersebut terhadap gangguan pribadi, baik

dalam sikap mental maupun penampilan, yang dapat berdampak negatif terhadap independensi dalam melaksanakan pemeriksaan.

### **2.1.3.2 Gangguan Ekstern**

Gangguan ekstern bagi organisasi pemeriksa dapat membatasi pelaksanaan pemeriksaan atau mempengaruhi kemampuan pemeriksa dalam menyatakan pendapat atau simpulan hasil pemeriksaannya secara independen dan objektif. Independensi dan objektivitas pelaksanaan suatu pemeriksaan dapat dipengaruhi apabila terdapat:

- a. Campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya.
- b. Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan.
- c. Pembatasan waktu yang tidak wajar untuk penyelesaian suatu pemeriksaan.
- d. Campur tangan pihak ekstern mengenai penugasan, penunjukan, dan promosi pemeriksa.
- e. Pembatasan terhadap sumber daya yang disediakan bagi organisasi pemeriksa, yang dapat berdampak negatif terhadap kemampuan organisasi pemeriksa tersebut dalam melaksanakan pemeriksaan.
- f. Wewenang untuk menolak atau mempengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan.

- g. Ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isilaporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya.
- h. Pengaruh yang membahayakan kelangsungan pemeriksa sebagai pegawai, selain sebab-sebab yang berkaitan dengan kecakapan pemeriksa atau kebutuhan pemeriksaan.

Pemeriksa harus bebas dari tekanan politik agar dapat melaksanakan pemeriksaan dan melaporkan temuan pemeriksaan, pendapat dan simpulan secara objektif, tanpa rasa takut akibat tekanan politik tersebut.

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 pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik (Christiawan, 2002).

Kode Etik Akuntan Publik menyebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Independensi menurut Arens dkk.(2008) berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independent in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias

sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independent in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008, 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 auditi dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa. Meskipun demikian, APIP harus membina hubungan kerja yang baik dengan auditi 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.

#### **2.1.4 Integritas**

Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur dan



transparan, berani, bijaksana dan bertanggung jawab dalam melaksanakan audit. Keempat unsur itu diperlukan untuk membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal (Pusdiklatwas BPKP, 2005).

Dalam melaksanakan audit di sektor publik (pemerintahan) perlu pembentukan suatu lembaga audit yang independen yang benar-benar mempunyai integritas yang bisa dipertanggungjawabkan kepada pihak publik. Oleh karenanya lembaga auditor tersebut setidaknya tidaknya bernaung di bawah lembaga legislatif negara ataupun merupakan lembaga profesional independen yang keberadaan mandiri, seperti akuntan publik. Peraturan yang dikembangkan dalam Standar *Auditing* Sektor Publik harus terbentuk oleh suatu lembaga ataupun badan yang berdiri sendiri dan terlepas dari praktik pengauditan.

#### **2.1.4.1 Tanggung Jawab Pemeriksa**

Pemeriksa secara profesional bertanggung jawab merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, pemeriksa harus memahami prinsip-prinsip pelayanan kepentingan publik serta menjunjung tinggi integritas, obyektivitas, dan independensi. Pemeriksa harus memiliki sikap untuk melayani kepentingan publik, menghargai dan memelihara kepercayaan publik, dan mempertahankan profesionalisme. Tanggung jawab ini sangat penting dalam pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Untuk itulah Standar Pemeriksaan ini memuat konsep akuntabilitas yang merupakan landasan dalam pelayanan kepentingan publik.

Pemeriksa harus mengambil keputusan yang konsisten dengan kepentingan publik dalam melakukan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, pemeriksa mungkin menghadapi tekanan dan atau konflik dari manajemen entitas yang diperiksa, berbagai tingkat jabatan pemerintah, dan pihak lainnya yang dapat mempengaruhi obyektivitas dan independensi pemeriksa. Dalam menghadapi tekanan dan atau konflik tersebut, pemeriksa harus menjaga integritas dan menjunjung tinggi tanggung jawab kepada publik.

Untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, pemeriksa harus melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan derajat integritas yang tertinggi. Pemeriksa harus profesional, objektif, berdasarkan fakta, dan tidak berpihak. Pemeriksa harus bersikap jujur dan terbuka kepada entitas yang diperiksa dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam melaksanakan pemeriksaannya dengan tetap memperhatikan batasan kerahasiaan yang dimuat dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemeriksa harus berhati-hati dalam menggunakan informasi yang diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan. Pemeriksa tidak boleh menggunakan informasi tersebut diluar pelaksanaan pemeriksaan kecuali ditentukan lain.

Pelayanan dan kepercayaan publik harus lebih diutamakan di atas kepentingan pribadi. Integritas dapat mencegah kebohongan dan pelanggaran prinsip tetapi tidak dapat menghilangkan kecerobohan dan perbedaan pendapat.

Integritas mensyaratkan pemeriksa untuk memperhatikan jenis dan nilai-nilai yang terkandung dalam standar teknis dan etika. Integritas juga mensyaratkan agar pemeriksa memperhatikan prinsip-prinsip objektivitas dan independensi.

Pemeriksa harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga bertanggung jawab untuk mempertahankan independensi dalam sikap mental (*independent in fact*) dan independensi dalam penampilan perilaku (*independent in appearance*) pada saat melaksanakan pemeriksaan. Bersikap objektif merupakan cara berpikir yang tidak memihak, jujur secara intelektual, dan bebas dari benturan kepentingan. Bersikap independen berarti menghindarkan hubungan yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan objektif pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan. Untuk mempertahankan objektivitas dan independensi maka diperlukan penilaian secara terus-menerus terhadap hubungan pemeriksa dengan entitas yang diperiksa.

Pemeriksa bertanggung jawab untuk menggunakan pertimbangan profesional dalam menetapkan lingkup dan metodologi, menentukan pengujian dan prosedur yang akan dilaksanakan, melaksanakan pemeriksaan, dan melaporkan hasilnya. Pemeriksa harus mempertahankan integritas dan objektivitas pada saat melaksanakan pemeriksaan untuk mengambil keputusan yang konsisten dengan kepentingan publik. Dalam melaporkan hasil pemeriksaannya, pemeriksa bertanggung jawab untuk mengungkapkan semua hal yang material atau signifikan yang diketahuinya, yang apabila tidak diungkapkan dapat mengakibatkan kesalahpahaman para pengguna laporan hasil pemeriksaan,

kesalahan dalam penyajian hasilnya, atau menutupi praktik-praktik yang tidak patut atau tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pemeriksa bertanggung jawab untuk membantu manajemen dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan lainnya untuk memahami tanggung jawab pemeriksa berdasarkan Standar Pemeriksaan dan cakupan pemeriksaan yang ditentukan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam rangka membantu pihak manajemen dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan lainnya memahami tujuan, jangka waktu dan data yang diperlukan dalam pemeriksaan, pemeriksa harus mengkomunikasikan informasi yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan tersebut kepada pihak-pihak yang terkait selama tahap perencanaan pemeriksaan.

### **2.1.5 Objektivitas**

Aparat Pengawas Intern Pemerintah harus memiliki sikap mental yang objektif, tidak memihak dan menghindari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*). Dalam PERMENPAN No: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dinyatakan 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 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.

Pusdiklatwas BPKP (2005), menyatakan objektivitas sebagai bebasnya seseorang dari pengaruh pandangan subjektif pihak-pihak lain yang berkepentingan, sehingga dapat mengemukakan pendapat menurut apa adanya. Unsur perilaku yang dapat menunjang objektivitas antara lain (1) dapat diandalkan dan dipercaya, (2) tidak merangkap sebagai panitia tender, kepanitiaan lain dan atau pekerjaan-pekerjaan lain yang merupakan tugas operasional objek yang diperiksa, (3) Tidak berangkat tugas dengan niat untuk mencari-cari kesalahan orang lain, (4) dapat mempertahankan kriteria dan kebijaksanaan-kebijaksanaan yang resmi, serta (5) dalam bertindak maupun mengambil keputusan didasarkan atas pemikiran yang logis.

Pusdiklatwas BPKP (2008) menjelaskan bahwa Prinsip objektivitas menuntut auditor agar :

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 profesionalnya.

### **2.1.5.1 Bebas dari Benturan Kepentingan**

Audit adalah suatu proses sistematis 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 (Mulyadi, 2002).

Setiap auditor harus menjaga objektivitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajibannya (Prinsip Etika Profesi Ikatan Akuntan Indonesia, 1998 dalam Mulyadi, 2002). Dalam prinsip tersebut dinyatakan objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada di bawah pengaruh pihak lain.

Lebih lanjut Mulyadi (2002) menjelaskan, dalam menghadapi situasi dan praktik yang secara spesifik berhubungan dengan aturan etika sehubungan dengan objektivitas, yang harus cukup dipertimbangkan adalah sebagai berikut :

- a. Adakalanya auditor dihadapkan kepada situasi yang memungkinkan mereka menerima tekanan-tekanan yang diberikan kepadanya. Tekanan ini dapat mengganggu objektivitasnya.
- b. Adakalanya tidak praktis untuk menyatakan dan menggambarkan semua situasi di mana tekanan-tekanan mungkin terjadi. ukuran kewajaran harus digunakan

dalam menentukan standar untuk mengidentifikasi hubungan yang mungkin atau kelihatan dapat merusak objektivitas.

c. Hubungan-hubungan yang memungkinkan prasangka, bias atau pengaruh lainnya untuk melanggar objektivitas harus dihindari.

d. Memiliki kewajiban untuk memastikan bahwa orang-orang yang terlibat dalam pemberian jasa profesional mematuhi prinsip objektivitas.

e. Tidak boleh menerima atau menawarkan hadiah atau entertainment yang dipercaya dapat menimbulkan pengaruh yang tidak pantas terhadap pertimbangan profesional mereka atau terhadap orang-orang yang berhubungan dengan mereka, dan harus menghindari situasi-situasi yang dapat membuat posisi profesional mereka terancam.

#### **2.1.5.2 Pengungkapan Kondisi sesuai Fakta**

Objektivitas adalah suatu keyakinan, kualitas yang memberikan nilai bagi jasa atau pelayanan auditor. Objektivitas merupakan salah satu ciri yang membedakan profesi akuntan dengan profesi yang lain. Prinsip objektivitas menetapkan suatu kewajiban bagi auditor (akuntan publik) untuk tidak memihak, jujur secara intelektual, dan bebas dari konflik kepentingan.

Objektivitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan.

Laporan hasil pemeriksaan harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti pemeriksa harus menyajikan hasil pemeriksaan secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam menjelaskan kekurangan suatu kinerja, pemeriksa harus menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggung jawab, termasuk pertimbangan atas kesulitan yang dihadapi entitas yang diperiksa.

Nada laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi pemeriksa. Meskipun temuan pemeriksa harus disajikan dengan jelas dan terbuka, pemeriksa harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan, dan cara terbaik untuk itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan adanya sikap membela diri dan menentang dari entitas yang diperiksa. Meskipun kritik terhadap kinerja yang telah lalu seringkali dibutuhkan, laporan hasil pemeriksaan harus menekankan perbaikan yang diperlukan.

#### **2.1.6 Kualitas Hasil Pemeriksaan**

Sampai saat ini belum ada definisi yang pasti mengenai apa dan bagaimana kualitas hasil pemeriksaan yang baik itu. Tidak mudah untuk menggambarkan dan mengukur kualitas hasil pemeriksaan secara obyektif dengan beberapa indikator. Hal ini dikarenakan kualitas hasil pemeriksaan merupakan sebuah konsep yang kompleks dan sulit dipahami, sehingga sering kali terdapat kesalahan dalam menentukan sifat dan kualitasnya. Hal ini terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas audit yang berbeda-beda.



De Angelo (dalam Alim dkk, 2007) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi *auditee*. Deis dan Groux (dalam Alim dkk, 2007) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor.

Standar audit menjadi bimbingan dan ukuran kualitas kinerja auditor. Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/05/M.PAN/03/2008, pengukuran kualitas audit atas laporan keuangan, khususnya yang dilakukan oleh APIP, wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Ruang lingkup kegiatan audit yang diatur dalam Standar Audit APIP (Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 Tanggal 31 Maret 2008) meliputi audit kinerja dan audit investigatif, sedangkan audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberi opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan.

#### **2.1.6.1 Standar Pekerjaan Lapangan**

Pada hal pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan memberlakukan tiga pernyataan standar pekerjaan lapangan SPAP yang ditetapkan IAI, berikut ini:

- a. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya.

- b. Pemahaman yang memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. Bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Tenaga asisten yang dimaksud dalam pernyataan standar ini adalah staf pemeriksaan yang harus di supervisi seperti anggota tim. Standar Pemeriksaan menetapkan standar pelaksanaan tambahan berikut ini :

- a. Komunikasi pemeriksa
- b. Pertimbangan terhadap hasil pemeriksaan
- c. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan (*fraud*), serta ketidakpatutan (*abuse*)
- d. Pengembangan temuan pemeriksaan
- e. Dokumentasi pemeriksaan

#### **2.1.6.2 Komunikasi Pemeriksa**

Pernyataan standar pelaksanaan tambahan pertama dalam SPKN lampiran ketiga adalah pemeriksa harus mengkomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat, lingkup pengujian, pelaporan yang direncanakan, dan

tingkat keyakinan kepada manajemen entitas yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan.

Standar Pemeriksaan mensyaratkan pemeriksa untuk memperoleh pemahaman mengenai entitas yang diperiksa dan melakukan komunikasi dengan entitas yang diperiksa. Standar Pemeriksaan memberi kesempatan untuk memperluas pihak yang akan diajak berkomunikasi tentang hal yang berkaitan dengan informasi tertentu selama perencanaan pemeriksaan, termasuk kemungkinan adanya pembatasan dalam pelaporan, untuk mengurangi risiko salah interpretasi atas laporan hasil pemeriksaan.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan bentuk, isi, dan intensitas komunikasi. Bentuk komunikasi tertulis adalah bentuk yang lebih baik. Pemeriksa dapat mengkomunikasikan informasi yang dipandang perlu dengan memuatnya dalam program pemeriksaan. Komunikasi yang dilakukan pemeriksa harus didokumentasikan.

Mengkomunikasikan sifat pekerjaan pemeriksaan dan tingkat keyakinan, pemeriksa harus secara khusus menekankan pekerjaan pemeriksaan dan pelaporan yang berkaitan dengan pengujian pengendalian intern atas laporan keuangan, kepatuhan atas ketentuan peraturan perundang-undangan. Selama tahap perencanaan pemeriksaan, pemeriksa harus mengkomunikasikan tanggung jawab mereka untuk menguji pengendalian intern atas laporan keuangan dan kepatuhan atas ketentuan peraturan perundang-undangan. Komunikasi ini harus mencakup pengujian pengendalian intern tambahan yang diminta atau dipersyaratkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pemeriksa sebaiknya melakukan komunikasi dengan pemeriksa/pengawas dan/atau manajemen entitas yang diperiksa. Komunikasi tersebut dapat berupa pemahaman atas informasi yang terkait dengan obyek pemeriksaan dan pengendalian intern entitas yang diperiksa. Pemeriksa dapat juga menggunakan surat penugasan sebagai media sehingga pihak lain yang berkepentingan dapat tetap terinformasi.

### **2.1.6.3 Pertimbangan Terhadap Hasil Pemeriksaan Sebelumnya**

Pernyataan standar pelaksanaan tambahan kedua adalah pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan.

Pemeriksa harus memperoleh informasi dari entitas yang diperiksa untuk mengidentifikasi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau studi lain yang sebelumnya telah dilaksanakan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan. Hal ini dilakukan untuk mengidentifikasi langkah koreksi yang berkaitan dengan temuan dan rekomendasi signifikan. Pemeriksa harus mempergunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan (1) periode yang harus diperhitungkan, (2) lingkup pekerjaan pemeriksaan yang diperlukan untuk memahami tindak lanjut temuan signifikan yang mempengaruhi pemeriksaan, dan (3) pengaruhnya terhadap penilaian risiko dan prosedur pemeriksaan dalam perencanaan pemeriksaan.

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Perhatian secara terus-menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material beserta rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan yang dilakukan.

Pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa sebelumnya. Oleh sebab itu, pemeriksa harus menilai apakah manajemen telah menyiapkan secara memadai suatu sistem pemantauan tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai pemeriksa, baik intern maupun ekstern, pada entitas tersebut. Pemeriksa perlu memastikan bahwa seluruh lini manajemen entitas telah mengetahui dan memantau hasil pemeriksaan yang terkait dengan unit di bawah kendalinya. Pemantauan tersebut dilakukan oleh manajemen dan bukan hanya oleh pengawas entitas yang bersangkutan.

**2.1.6.4 Merancang Pemeriksaan untuk Mendeteksi Terjadinya Penyimpangan dari Ketentuan Peraturan Perundang-undangan, Kecurangan (*Fraud*), serta Ketidapatutan (*Abuse*)**

Pernyataan standar pelaksanaan tambahan ketiga adalah:

- a. Pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Jika informasi tertentu menjadi perhatian pemeriksa, diantaranya informasi tersebut memberikan bukti yang berkaitan dengan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh material tetapi tidak langsung berpengaruh terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan, pemeriksa harus menerapkan prosedur pemeriksaan tambahan untuk memastikan bahwa penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan telah atau akan terjadi.
- b. Pemeriksa harus waspada pada kemungkinan adanya situasi dan/atau peristiwa yang merupakan indikasi kecurangan dan/atau ketidakpatutan dan apabila timbul indikasi tersebut serta berpengaruh signifikan terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan, pemeriksa harus menerapkan prosedur pemeriksaan tambahan untuk memastikan bahwa kecurangan dan/atau ketidakpatutan telah terjadi dan menentukan dampaknya terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan.

Standar Pemeriksaan pada dasarnya mensyaratkan bahwa pemeriksa harus menilai risiko salah saji material yang mungkin timbul karena kecurangan dari informasi dalam laporan keuangan atau data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus mempertimbangkan prosedur pemeriksaan yang harus dirancang untuk menilai salah saji material yang mungkin timbul karena kecurangan tersebut. Standar Pemeriksaan juga mensyaratkan agar pemeriksa mempertimbangkan prosedur pemeriksaan yang harus dirancang untuk menilai salah saji material yang mungkin timbul karena ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Jika informasi tertentu menjadi perhatian pemeriksa, maka pemeriksa harus menerapkan prosedur tambahan untuk memastikan bahwa ketidakpatuhan telah atau akan terjadi.

#### **2.1.6.5 Pengembangan Temuan Pemeriksaan**

Pernyataan standar pelaksanaan tambahan keempat adalah pemeriksa harus merencanakan dan melaksanakan prosedur pemeriksaan untuk mengembangkan unsur-unsur temuan pemeriksaan.

Temuan pemeriksaan, seperti kurang memadainya pengendalian intern, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan, serta ketidakpatutan biasanya terdiri dari unsur kondisi, kriteria, akibat dan sebab. Unsur yang dibutuhkan untuk sebuah temuan pemeriksaan seluruhnya bergantung pada tujuan pemeriksaan tersebut, jadi sebuah temuan atau sekelompok temuan pemeriksaan disebut lengkap sepanjang tujuan pemeriksaannya telah dipenuhi dan

laporannya secara jelas mengaitkan tujuan tersebut dengan unsur temuan pemeriksaan. Pemeriksa perlu melakukan pembahasan dengan manajemen entitas yang diperiksa untuk mengembangkan temuan pemeriksaan.

#### **2.1.6.6 Dokumentasi Pemeriksaan**

Pernyataan standar pelaksanaan tambahan kelima adalah pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumentasi pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumentasi pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman, tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut dapat memastikan bahwa dokumentasi pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung pertimbangan dan simpulan pemeriksa. Dokumentasi pemeriksaan harus mendukung opini, temuan, simpulan dan rekomendasi pemeriksaan.

Bentuk dan isi dokumentasi pemeriksaan harus dirancang sedemikian rupa sehingga sesuai dengan kondisi masing-masing pemeriksaan. Informasi yang dimasukkan dalam dokumentasi pemeriksaan menggambarkan catatan penting mengenai pekerjaan yang dilaksanakan oleh pemeriksa sesuai dengan standar dan simpulan pemeriksa. Kuantitas, jenis, dan isi dokumentasi pemeriksaan didasarkan atas pertimbangan profesional pemeriksa.

Dokumentasi pemeriksaan memberikan tiga manfaat, yaitu:

- a. Memberikan dukungan utama terhadap laporan hasil pemeriksaan.



- b. Membantu pemeriksa dalam melaksanakan dan mengawasi pelaksanaan pemeriksaan.
- c. Memungkinkan pemeriksa lain untuk mereviu kualitas pemeriksaan.

Dokumentasi pemeriksaan juga harus memuat informasi tambahan sebagai berikut:

- a. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, termasuk kriteria pengambilan uji-petik (sampling) yang digunakan.
- b. Dokumentasi pekerjaan yang dilakukan untuk mendukung simpulan dan pertimbangan profesional.
- c. Bukti tentang reviu supervisi terhadap pekerjaan yang dilakukan.
- d. Penjelasan pemeriksa mengenai standar yang tidak diterapkan beserta alasan dan akibatnya.

## **2.2 Penelitian Sebelumnya**

Penelitian yang dilakukan Mabruri dan Jaka (2010) yang meneliti analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil audit di lingkungan Pemerintah Daerah. Hasil dari penelitian tersebut menyimpulkan bahwa obyektivitas, pengalaman kerja, pengetahuan, dan integritas auditor secara simultan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit di lingkungan pemerintah daerah. Semakin obyektif auditor, semakin banyak pengalaman kerja, semakin banyak pengetahuan dan semakin tinggi integritas seorang auditor maka semakin baik kualitas hasil audit yang dilakukannya.

Penelitian yang dilakukan Kisnawati (2012) yang meneliti pengaruh kompetensi, independensi, dan etika auditor terhadap kualitas audit. Hasil dari penelitian tersebut menyimpulkan secara simultan kompetensi, independensi, dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin baik/tinggi kompetensi, independensi, etika auditor tentu akan memberikan kontribusi yang baik.

Alim dkk. (2007), penelitiannya berjudul pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. Penelitian ini membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor, sedangkan interaksi kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor.

Efendy (2012), penelitiannya berjudul pengaruh kompetensi, independensi dan motivasi terhadap kualitas audit aparat inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah. Hasil dari penelitian tersebut menyimpulkan Kompetensi, independensi, dan motivasi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilaksanakan oleh aparat Inspektorat. Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sehingga semakin baik tingkat kompetensi, maka akan semakin baik kualitas audit yang dilakukannya. Independensi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit, sehingga independensi yang dimiliki aparat inspektorat tidak menjamin apakah yang bersangkutan akan melakukan audit secara berkualitas. Motivasi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sehingga semakin baik tingkat motivasi, maka akan semakin baik kualitas audit yang dilakukannya.

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Sebelumnya**

<b>No</b>	<b>Nama Peneliti</b>	<b>Judul Penelitian</b>	<b>Hasil Penelitian</b>	<b>Persamaan Penelitian</b>	<b>Perbedaan Penelitian</b>
1	Muh. Taufiq Efendy (2010) Semarang	Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah	Kompetensi, independensi, dan motivasi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilaksanakan oleh aparat Inspektorat Kota Gorontalo.	Variabel kompetensi dan independensi	Variabel Motivasi, Integritas, Objektivitas, dan Kualitas Audit Pengawasan Keuangan Daerah
2	Norma Kharismatuti (2012) Semarang	Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Auditor Moderasi	Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit	Variabel Kompetensi dan Independensi	Variabel Integritas, Objektivitas, Kualitas Audit, dan Etika Auditor sebagai Auditor Moderasi
3	Rita Tri Yusnita (2009) Tasikmalaya	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Intern terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaannya	Ada pengaruh yang signifikan kompetensi dan independensi auditor internal dengan kualitas hasil pemeriksaan	Variabel Kompetensi, Independensi, dan Kualitas Hasil Pemeriksaan	Variabel Integritas, dan Objektivitas
4	Isyrin Ishak (2009) Padang	Pengaruh Independensi dan Keahlian	Independensi dan Keahlian	Variabel Independensi	Variabel Kompetensi, Integritas,

		Profesional Auditor Internal terhadap Kualitas Audit dengan Pengalaman Kerja sebagai Variabel Moderating	Profesional berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit		Objektifitas, Kualitas Audit dan Pengalaman Kerja sebagai Variabel Moderating
5	Lamria Simamora (2011) Palangkaraya	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Internal Auditor terhadap Implementasi Good Corporate Governance	Kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap implementasi Good Corporate Governance.	Variabel Kompetensi dan Independensi	Variabel Integritas, Objektivitas, dan Implementasi terhadap Good Corporate Governance
6	M. Nizalul Alim, Trisni Hapsani, dan Liliek Purwanti (2007) Makassar	Pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi	Kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. independensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	Variabel Kompetensi dan Independensi	Variabel Integritas, Objektivitas dan Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai variabel Moderasi

## **2.3 Kerangka Pemikiran**

### **2.3.1 Pengaruh Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

Pada hal memenuhi tuntutan akuntabilitas publik dan *good governance*, diperlukan adanya pemeriksaan. Mardiasmo (2005) mengemukakan bahwa pemeriksaan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki kompetensi dan independensi untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang ditetapkan. Inspektorat Kabupaten/Kota merupakan auditor internal pemerintah daerah yang melakukan fungsi audit pada pemerintah daerah.

Pernyataan standar umum pertama dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) tahun 2007 adalah pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Pernyataan Standar Pemeriksaan ini mengharuskan semua organisasi pemeriksa bertanggungjawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Organisasi pemeriksa harus memiliki prosedur rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan, dan evaluasi atas pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dalam mempertahankan pemeriksa yang memiliki kompetensi yang memadai.

Lampiran 2 SPKN tahun 2007 menyebutkan bahwa:

“Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki: Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan

yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan; Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan yang diperiksa (objek pemeriksaan)” (paragraf 10) dan

“Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian di bidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa” (paragraf 11).

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. Hal ini dimaksudkan agar kegiatan audit bisa sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), sehingga hasil dari audit tersebut berkualitas.

Penelitian Alim dkk. (2007), Elfarini (2007), Efendy (2010), Maburi dan Jaka (2010), diperoleh kesimpulan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

### 2.3.2 Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Seorang auditor juga harus memiliki independensi dalam melakukan audit agar dapat memberikan pendapat atau kesimpulan yang apa adanya tanpa ada pengaruh dari pihak yang berkepentingan.

Pernyataan standar umum kedua SPKN tahun 2007 adalah

“Semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”

Pernyataan standar umum kedua menyebutkan, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun. Maksud dari pernyataan di atas yaitu agar audit yang dilakukan dapat berkualitas dan terbebas dari setiap gangguan yang dapat mempengaruhi independensinya, sehingga dapat mempengaruhi hasil audit yang dilakukan.

Pemeriksa perlu mempertimbangkan tiga macam gangguan terhadap independensi, yaitu gangguan pribadi, ekstern, dan atau organisasi. Apabila satu atau lebih dari gangguan independensi tersebut mempengaruhi kemampuan pemeriksa secara individu dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, maka pemeriksa tersebut harus menolak penugasan pemeriksaan. Apabila keadaan pemeriksa yang karena suatu hal tidak dapat menolak penugasan pemeriksaan, gangguan dimaksud harus dimuat dalam bagian lingkup pada laporan hasil pemeriksaan.

Menurut Alim dkk.(2007), auditor harus memiliki kemampuan dalam mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap independen. Tidak dapat dipungkiri bahwa sikap independen merupakan hal yang melekat pada diri auditor, sehingga independen seperti telah menjadi syarat mutlak yang harus dimiliki.

Tidak mudah menjaga tingkat independensi agar tetap sesuai dengan jalur yang seharusnya. Kerjasama dengan *auditee* yang terlalu lama bisa menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki auditor, belum lagi berbagai fasilitas yang disediakan *auditee* selama penugasan audit untuk auditor. Bukan tidak mungkin auditor menjadi "mudah dikendalikan" *auditee* karena auditor berada dalam posisi yang dilematis (Alim dkk. 2007). Penelitian Alim dkk.(2007), Elfarini (2007), diperoleh kesimpulan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

### **2.3.3 Pengaruh Integritas Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

Pusdiklatwas BPKP (2005). Menyatakan Integritas bahwa :

“Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur dan transparan, berani, bijaksana dan bertanggung jawab dalam melaksanakan audit. Keempat unsur itu diperlukan untuk membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal.”

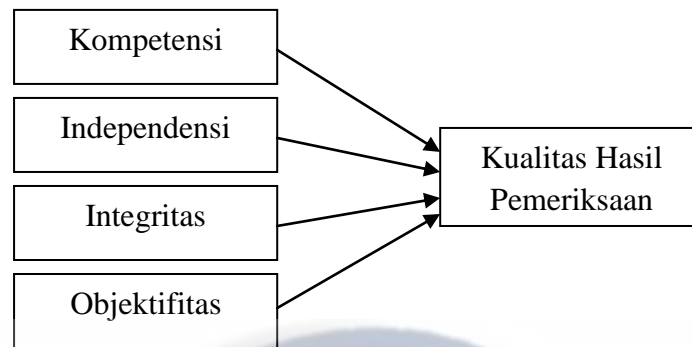
Sunarto (2003) dalam Sukriah (2009) menyatakan bahwa integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur,



tetapi tidak dapat menerima kecurangan prinsip. Dengan integritas yang tinggi, maka auditor dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaannya. (Sukriah dkk, 2009) menguji pengaruh integritas terhadap kualitas audit dan hasilnya tidak signifikan.

#### **2.3.4 Pengaruh Objektivitas Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan**

Objektivitas sebagai bebasnya seseorang dari pengaruh pandangan subyektif pihak-pihak lain yang berkepentingan. Standar umum dalam Standar Audit APIP menyatakan bahwa dengan prinsip objektivitas auditor maka semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya. Unsur yang dapat menunjang objektivitas antara lain (1) dapat diandalkan dan dipercaya, (2) tidak merangkap sebagai panitia tender, (3) tidak berangkat tugas dengan mencari-cari kesalahan orang lain, (4) dapat mempertahankan kriteria dan kebijaksanaan yang resmi, dan (5) didalam bertindak atau mengambil keputusan didasarkan atas pemikiran yang logis (Sukriah dkk, 2009). Jadi, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi objektivitas maka akan semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya. Penelitian lain menyebutkan bahwa hubungan keuangan dengan klien dapat mempengaruhi objektivitas dan dapat mengakibatkan pihak ketiga berkesimpulan bahwa objektivitas auditor tidak dapat dipertahankan. Dengan adanya kepentingan keuangan, seorang auditor jelas berkepentingan dengan laporan hasil pemeriksaan yang diterbitkan (Sukriah dkk, 2009). Berdasarkan uraian latar belakang masalah, rumusan masalah dan keterangan tersebut maka dapat digambarkan sebuah paradigma penelitian sebagai berikut :



**Gambar 2.1**  
**Paradigma Penelitian**

#### **2.4 Hipotesis Penelitian**

Berdasarkan uraian-uraian tersebut, maka penulis menyajikan hipotesis sebagai berikut :

$H_1$  : Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan aparat Inspektorat

$H_2$  : Independensi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan aparat Inspektorat

$H_3$  : Integritas berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan aparat Inspektorat

$H_4$  : Objektivitas berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan aparat Inspektorat