

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Konsep, Konstruksi, dan Variabel Penelitian

2.1.1 Pengertian Pengaruh

Pengertian pengaruh menurut Badudu & Zain (1994:103) adalah sebagai berikut:

”Pengaruh adalah daya yang menyebabkan sesuatu terjadi, sesuatu yang dapat membentuk atau mengubah sesuatu yang lain, dan tunduk atau mengikuti karena kuasa atau kekuatan orang lain”.

Dari pengertian yang dikemukakan di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa pengaruh merupakan suatu kekuatan yang dapat membentuk, mengubah maupun menyebabkan suatu hal dapat berubah.

2.2 Auditing

2.2.1 Pengertian *Auditing*

Auditing memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan perusahaan, karena akuntansi publik sebagai yang ahli dan independen pada akhir pemeriksaannya akan memberikan pendapat mengenai kewajaran posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan laporan arus kas.

Menurut Arens *et al.* (2011:4):

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

Dapat disimpulkan bahwa auditing merupakan pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak independen terhadap laporan keuangan yang telah dibuat oleh manajemen untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti dengan tujuan memberi kewajaran atas laporan keuangan.

Menurut Mulyadi (2010:9) mengemukakan definisi *auditing* adalah sebagai berikut :

“Secara umum auditing 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”.

Sedangkan menurut Agoes (2002:1) mengemukakan definisi *auditing* adalah sebagai berikut :

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara teknis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh pihak manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Dari ketiga definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa auditing mempunyai tiga elemen fundamental, yaitu:

1. Seorang auditor harus independen dan kompeten.
2. Auditor harus mengumpulkan serangkaian bukti untuk mendukung pendapatnya.
3. Hasil akhir dari auditor adalah laporan audit yang harus disampaikan para pemakai laporan keuangan bagi para pemangku kepentingan.

2.2.2 Jenis Audit

Ditinjau dari luasnya pemeriksaan, menurut Agoes (2002:5), audit dapat dibedakan atas:

1. *General audit* (Pemeriksaan Umum)

Suatu pemeriksaan umum pada laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang independen dengan tujuan bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) dan memperhatikan kode etik Akuntan Indonesia yang telah disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

2. *Spesial Audit* (Pemeriksaan Khusus)

Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan Auditee) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas. Menurut Messier (2003:15) audit dikelompokkan menjadi empat, yaitu :

1. *Financial statement audit*
2. *Compliance audit*
3. *Operational audit*
4. *Forensic audit*

Financial statement audit adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Compliance audit menentukan apakah peraturan, kebijakan, hukum penyajian atau Peraturan Pemerintah dipahami oleh perusahaan yang diaudit, ukuran kesesuaian audit tahunan dengan Undang-Undang pajak Penghasilan. Hasil audit ketaatan tersebut biasanya disimpulkan kepada pihak yang menentukan kriteria tersebut, terdiri dari : (1) Ikhtisar hasil temuan, atau (2) tingkat ketaatan dengan kriterianya.

Operational audit meliputi tinjauan sistematis atas keseluruhan aktivitas orang dalam kaitannya dengan penggunaan sumber daya yang efektif dan efisien. Audit operasional biasanya sulit dilakukan dibanding audit laporan yang dapat digunakan untuk menilai efektivitas dan efisiensi.

Forensic audit dapat disebut juga sebagai audit investigatif. Tujuan audit investigatif adalah untuk mendeteksi atau mencegah kecurangan. Beberapa contoh dimana audit investigatif dapat dilakukan meliputi :

- a) Kecurangan dalam bisnis atau kecurangan yang dilakukan karyawan.
- b) Investigasi tindakan kriminal.
- c) Perselisihan pemegang saham dengan persekutuan.
- d) Kerugian ekonomi bisnis.
- e) *Matrimonial disputes*.

2.2.3 Standar Auditing

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai organisasi profesi berkewajiban untuk menetapkan Standar Auditing. Untuk melaksanakan tugas, IAI membentuk Dewan Standar Audit yang ditetapkan sebagai badan teknis senior IAI untuk menerbitkan pernyataan-pernyataan Standar Auditing. Dewan ini berkewajiban untuk membuat pedoman penerapan pernyataan Standar Auditing bagi para auditor untuk menerbitkan interpretasi.

Standar Auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) Tahun 2011 Terdiri dari sepuluh standar yang dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu:

Standar Profesional Akuntan Publik (disingkat **SPAP**) adalah kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI).

Tipe Standar Profesional

1. Standar Auditing.
2. Standar Atestasi.
3. Standar Jasa Akuntansi dan Review.
4. Standar Jasa Konsultansi.
5. Standar Pengendalian Mutu.

Kelima standar profesional di atas merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik di Indonesia.

2.2.3.1 Standar Auditing

Standar Auditing adalah sepuluh standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), yang terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan beserta interpretasinya. Standar auditing merupakan pedoman audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing terdiri atas sepuluh standar dan dirinci dalam bentuk **Pernyataan Standar Auditing** (PSA). Dengan demikian PSA merupakan penjabaran lebih lanjut masing-masing standar yang tercantum di dalam standar auditing. Di Amerika Serikat, standar auditing semacam ini disebut *Generally Accepted*

Auditing Standards (GAAS) yang dikeluarkan oleh the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) pada tahun 2002.

Pernyataan Standar Auditing (PSA)

PSA (2001) merupakan penjabaran lebih lanjut dari masing-masing standar yang tercantum didalam standar auditing. PSA berisi ketentuan-ketentuan dan pedoman utama yang harus diikuti oleh Akuntan Publik dalam melaksanakan penugasan audit. Kepatuhan terhadap PSA yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) ini bersifat wajib bagi seluruh anggota IAPI. Termasuk didalam PSA adalah Interpretasi Pernyataan Standar Auditng (IPSA), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh IAPI terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh IAPI dalam PSA. Dengan demikian, IPSA memberikan jawaban atas pernyataan atau keraguan dalam penafsiran ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam PSA sehingga merupakan perlausan lebih lanjut berbagai ketentuan dalam PSA. Tafsiran resmi ini bersifat mengikat bagi seluruh anggota IAPI, sehingga pelaksanaannya bersifat wajib.

1. Standar Umum

Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengann persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya (SPAP,201:2011). Standar umum berhubungan dengan kualifikaasi auditor dan kualitas pekerjaan auditor.Standar umum terdiri atas tiga bagian :

a. Standar umum pertama : Pelatihan dan Keahlian Auditor Independen

Standar umum pertama berbunyi :

“Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.” (SPAP,210:2011)

Dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Perlu disadari bahwa yang dimaksudkan dengan pelatihan seorang professional mencakup pula kesadarannya untuk secara terus-menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya. Dalam menjalankan praktiknya sehari-hari, auditor independen menghadapi pertimbangan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan yang diminta untuk melakukan audit dan memberikan pendapatnya atas laporan keuangan suatu perusahaan karena melalui pendidikan, pelatihan, dan pengalamannya, ia menjadi orang yang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing (SPAP, 210:2011)

Dapat disimpulkan bahwa asisten junior yang baru masuk ke dalam karir auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan *supervise* yang memadai dan *review* atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman.

b. Standar umum kedua : Independensi

Standar umum kedua berbunyi :

“Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.” (SPAP,220:2011)

Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen. Untuk diakui pihak lain sebagai orang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya. Auditor harus mengelola praktiknya dalam semangat persepsi independensi dan aturan yang ditetapkan untuk mencapai derajat independensi dalam melaksanakan pekerjaannya. (SPAP,220:2011)

c. Standar umum ketiga: Penggunaan Kemahiran Profesional dengan Cermat dan Saksama dalam Pelaksanaan Pekerjaan Auditor

Standar umum ketiga berbunyi :

“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan saksama.”

(SPAP,230:2011)

Penggunaan kemahiran professional dengan kecermatan dan kesaksamaan menekankan tanggung jawab setiap professional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa (SPAP,230:2011).

Kaitannya mengenai pembahasan diatas kecermatan dan keseksamaan menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya. Misalkan, kecermatan dan keseksamaan dalam hal kertas kerja audit mengharuskan bahwa isinya cukup menunjang pendapat yang diberikan oleh auditor dan penyajiannya harus mengikuti pedoman yang tercantum dalam standar auditing.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

Seperti tersirat dari namanya, standar ini terutama berhubungan dengan pelaksanaan audit di tempat bisnis klien atau di lapangan (SPAP,310:2011). Standar ini juga terdiri dari 3 butir standar yang intinya adalah sebagai berikut :

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

Berdasarkan (SPAP,311:2011) agar audit dapat berjalan dengan efisien dan efektif, maka audit harus direncanakan dengan sebaik-baiknya. Perencanaan audit meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan. Sifat, luas, dan saat perencanaan bervariasi sesuai dengan ukuran dan kompleksitas satuan dan saat perencanaan bervariasi sesuai dengan

ukuran dan kompleksitas satuan usaha, pengalaman mengenai satuan usaha, dan pengetahuan tentang bisnis satuan usaha.

Supervisi mencakup pengarahan usaha asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur supervise adalah memberikan instruksi kepada asisten, mereview pekerjaan yang dilaksanakan, dan menyelesaikan perbedaan pendapat di antara staf audit kantor akuntan. Luasnya supervise yang memadai bagi suatu keadaan tergantung pada banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit.

b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan.

Struktur pengendalian intern merupakan suatu faktor yang sangat penting dalam audit. Keandalan data keuangan yang dihasilkan sistem akuntansi dan terjaga tidaknya keamanan aset sangat ditentukan rancangan dan keefektifan struktur pengendalian internal. Oleh karena itu, auditor harus mempunyai pemahaman yang memadai mengenai struktur pengendalian intern klien untuk merencanakan audit. Pemahaman mengenai struktur pengendalian intern klien akan digunakan untuk:

1. Mengidentifikasi salah saji yang potensial.
2. Mempertimbangkan faktor yang mempengaruhi risiko salah saji yang material.
3. Merancang pengujian substantif.

- c. **Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.**

Audit harus menghimpun *evidential matter* (hal-hal yang bersifat membuktikan) dan tidak sekedar *evident* atau bukti konkrit sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan klien. Yang dimaksud dengan *evidential matter* misalnya pengetahuan yang ada di pikiran auditor mengenai uang yang sebenarnya dikeluarkan untuk membeli suatu aktiva. Ukuran keabsahan (validitas) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor.

Dalam hal ini bukti audit berbeda dengan bukti hukum yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diauditnya. Ketepatan sasaran, obyektif, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

Perbandingan antara *evidence* dan *evidential matter*

No.	<i>Evidence</i>	<i>Evidential Matter</i>
1	Ada di luar benak atau kesadaran auditor	Ada di dalam benak atau kesadaran intelektual dan mental auditor
2	Bersifat konkrit, empiris	Bersifat abstrak
3	Realitas obyektif	Realitas subjektif
4	Realitas substantif	Realitas bentuk

3. Standar Pelaporan

Dalam melaporkan (SPAP,315:2011) hasil audit, auditor harus memenuhi empat buah standar pelaporan, yaitu:

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.
- b. Laporan audit harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

4 Hubungan Standar Auditing dengan Standar

Dari kesepuluh standar tersebut jika dihubungkan dengan konsep auditing maka standar umum didasari konsep kehati-hatian, independensi dan etika. Standar pekerjaan lapangan didasari konsep bukti, dan standar pelaporan didasari oleh konsep penyajian atau pengungkapan yang wajar. Kesepuluh standar auditing yang ada pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan landasan konseptual yang dijabarkan oleh Pernyataan Standar Auditing (PSA). Hal ini untuk memberikan panduan rinci bagi auditor dalam memberikan jasa audit atas

laporan keuangan pada masyarakat. Dan memberikan acuan bagi auditor dalam menghadapi perkembangan dan kebutuhan jasa auditing oleh masyarakat. Jadi PSA merupakan standar operasional.

2.2.3.2 Standar Atestasi

Standar ini berlaku pada akuntan publik yang melaksanakan suatu perikatan atestasi. Suatu perikatan atestasi adalah perikatan yang di dalamnya praktisi mengadakan perikatan untuk menerbitkan komunikasi tertulis yang menyatakan suatu simpulan tentang keandalan asersi tertulis yang menjadi tanggung jawab pihak lain.

1. Standar Umum:

- Perikatan harus dilaksanakan oleh seorang praktisi atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup dalam fungsi atestasi.
- Perikatan harus dilaksanakan oleh seorang praktisi atau lebih yang memiliki pengetahuan cukup dalam bidang yang bersangkutan dengan asersi.
- Praktisi harus melaksanakan perikatan hanya jika ia memiliki alasan untuk menyakinkan dirinya bahwa dua kondisi berikut ini ada.
- Dalam semua hal yang bersangkutan dengan perikatan, sikap mental independen harus dipertahankan oleh praktisi.
- Kemahiran profesional harus selalu digunakan oleh praktisi dalam melaksanakan perikatan, mulai dari tahap perencanaan sampai dengan pelaksanaan perikatan tersebut.

1. Asersi dapat dinilai dengan kriteria rasional, baik yang telah ditetapkan oleh badan yang diakui atau yang dinyatakan dalam penyajian asersi tersebut dengan cukup jelas dan komprehensif bagi pembaca yang diketahui mampu memahaminya.
2. Asersi tersebut dapat diukur dan konsisten secara rasional dengan menggunakan kriteria tersebut. Kriteria rasional adalah kriteria yang menghasilkan informasi bermanfaat. Manfaat informasi tergantung pada keseimbangan memadai antara relevansi dan keandalan.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

- Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- Bukti yang cukup harus diperoleh untuk memberikan dasar rasional bagi simpulan yang dinyatakan dalam laporan.

3. Standar Pelaporan

- Laporan harus menyebutkan asersi yang dilaporkan dan menyatakan sifat perikatan atestasi yang bersangkutan.
- Laporan harus menyatakan simpulan praktisi mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kriteria yang dinyatakan dipakai sebagai alat pengukur.
- Laporan harus menyatakan semua keberatan praktisi yang signifikan tentang perikatan dan penyajian asersi.

- Laporan suatu perikatan untuk mengevaluasi suatu asersi yang disusun berdasarkan kriteria yang disepakati atau berdasarkan suatu perikatan untuk melaksanakan prosedur yang disepakati harus berisi suatu pernyataan tentang keterbatasan pemakaian laporan hanya oleh pihak-pihak yang menyepakati kriteria atau prosedur tersebut.

2.2.3.3 Standar Jasa Akutansi dan Review

Terdiri dari Kompilasi dan review atas laporan keuangan, pelaporan atas laporan keuangan komparatif, Laporan kompilasi atas laporan keuangan yang dimasukkan dalam formulir tertentu, komunikasi antara akuntan pendahulu dengan akuntan pengganti, pelaporan atas laporan keuangan pribadi yang dimasukkan dalam rencana keuangan pribadi tertulis.

1. Kompilasi Dan Review Atas Laporan Keuangan

Pelaporan Atas Kompilasi Laporan Keuangan tanpa audit atau review oleh akuntan harus disertai dengan suatu laporan akuntan yang menyatakan bahwa :

1. Kompilasi telah dilakukan sesuai dengan standar.
2. Kompilasi terbatas pada penyajian informasi dalam bentuk laporan keuangan yang merupakan representasi manajemen atau pemilik.
3. Laporan keuangan tidak diaudit atau direview dan dengan demikian akuntan tidak menyatakan pendapat atau bentuk keyakinan lain apapun.

Pelaporan Akuntan mengenai hasil review atas laporan keuangan, harus disertai dengan laporan akuntan yang menyatakan bahwa :

1. Review dilaksanakan sesuai dengan Standar Jasa Akuntansi dan Review yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.
2. Semua informasi yang dimasukkan dalam laporan keuangan adalah penyajian manajemen atau pemilik entitas tersebut.
3. Review terutama mencakup permintaan keterangan kepada para pejabat penting perusahaan dan prosedur analitik yang diterapkan terhadap data keuangan.
4. Lingkup review jauh lebih sempit dibandingkan dengan lingkup audit yang tujuannya untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan, dan dengan demikian tidak dinyatakan pendapat semacam itu dalam suatu review.
5. Akuntan tidak mengetahui adanya suatu modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, selain dari perubahan, jika ada, yang telah diungkapkan dalam laporan akuntan.

2. Pelaporan Atas Laporan Keuangan Komparatif

Laporan keuangan yang disusun oleh klien untuk beberapa periode yang tidak diaudit, direview atau dikompilasi dapat disajikan di halaman terpisah dalam suatu dokumen yang juga berisi laporan keuangan periode lain yang dilaporkan oleh akuntan. Laporan keuangan komparatif adalah laporan keuangan dua periode atau lebih yang disajikan dalam bentuk kolom.

2.2.3.4 Standar Jasa Konsultasi

Jasa konsultasi adalah jasa profesional yang disediakan dengan memadukan kemahiran teknis, pendidikan, pengamatan, pengalaman, dan pengetahuan praktisi mengenai proses konsultasi, yang meliputi: Konsultasi, jasa pemberian saran profesional, jasa implementasi, jasa transaksi, jasa penyediaan staf dan jasa pendukung lainnya dan jasa produk.

1. Standar Umum :

- Kecakapan Profesional
- Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama
- Perencanaan dan supervisi
- Data relevan yang memadai

2. Standar umum tambahan:

- Kepentingan klien: dalam setiap perikatan, praktisi harus melayani kepentingan klien untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan dalam kesepakatan dengan klien dengan tetap mempertahankan integritas dan objektivitas.
- Kesepakatan dengan klien: Praktisi harus mencapai kesepakatan baik secara lisan maupun tertulis, dengan klien mengenai tanggung jawab masing-masing pihak dan sifat, lingkup, dan keterbatasan jasa yang akan disediakan, dan mengubah kesepakatan tersebut apabila terjadi perubahan signifikan selama masa perikatan.

- Komunikasi dengan klien: Praktisi harus memberitahu kliennya tentang adanya benturan kepentingan, keraguan signifikan yang berkaitan dengan lingkup dan manfaat suatu perikatan dan temuan atau kejadian signifikan selama periode perikatan.

2.2.3.4 Standar Jasa Pengendalian Mutu

Setiap Kantor Akuntan Publik wajib memiliki sistem pengendalian mutu dan menjelaskan unsur-unsur pengendalian mutu dan hal-hal yang terkait dengan implementasi secara efektif sistem tersebut. Sistem pengendalian mutu KAP mencakup struktur organisasi, kebijakan dan prosedur yang ditetapkan KAP untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan SPAP. Sistem pengendalian mutu harus komprehensif dan harus dirancang selaras dengan struktur organisasi, kebijakan, dan sifat praktik KAP.

Unsur-unsur sistem pengendalian mutu :

1. Independensi
2. Penugasan personel
3. Konsultasi
4. Supervisi
5. Pemekerjaan (hiring)
6. Pengembangan profesional
7. Promosi
8. Penerimaan dan keberlanjutan klien
9. Inspeksi

Standar Pelaksanaan dan Pelaporan Review Mutu

Tujuan program review mutu IAI adalah untuk meningkatkan mutu kinerja anggota IAI dalam perikatan audit, atestasi, akuntansi dan review, konsultasi. Tujuan program ini dicapai melalui tindakan pendidikan dan perbaikan serta tindakan koreksi. Tujuan tersebut digunakan untuk melayani kepentingan masyarakat umum dan sekaligus untuk meningkatkan arti pentingnya keanggotaan IAI.

2.2.4 Standar Audit Internasional

International Standards on Auditing adalah suatu standar kompetensi bagi profesional yang bekerja di bidang auditing. ISA diterbitkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Boards* (IAASB) melalui *International Federation of Accountant* (IFAC) pada tahun 2009.

Dalam standar dijelaskan bahwa:

“International Standards on Auditing (ISAs) are professional standards that deal with the independent auditor's responsibilities when conducting an audit of financial statements. ISAs contain objectives and requirements together with application and other explanatory material. The auditor is required to have an understanding of the entire text of an ISA, including its application and other explanatory material, to understand its objectives and to apply its requirements properly”.

lebih jelas lagi, auditor diharuskan untuk mengerti ISA, termasuk penerapannya dan isi materinya, serta tujuannya. ISA memperbarui 20 standar lama dan serta menambah dengan satu standar baru sebagai langkah pembaharuan.

ISA dibuat dengan tujuan meningkatkan kualitas bukti-bukti audit yang pada akhirnya meningkatkan kualitas hasil audit. Lebih lanjut tertera di dalamnya:

- *Quality of audit evidence;*
 - *Using the work of others, to ensure that auditors are satisfied that there is an appropriate basis on which to rely on the work of others, and to rely on others only when it is appropriate to do so; and*
 - *Auditor communications and reporting, to emphasize the importance of open and constructive dialogue between auditors and those charged with governance/management, and to help ensure that important matters are brought to users' attention in a clear and meaningful way.*

International Standards on Auditing amat terkait dengan *International Standard on Quality Control*. *International Standards on Auditing* ini mempunyai lima bagian, yaitu Introduction mencakup tujuan, ruang lingkup, dan subjek materi; *Objective* menjelaskan kepentingan auditor; *Definitions* yang menjelaskan pengertian yang dibakukan ISA; *Requirements* adalah bagian yang menjelaskan “bagaimana auditor seharusnya”, dan *Application and Other Explanatory Material* menjelaskan bagaimana pelaksanaan berikut prosedur serta penjelasan hal lain yang masih terkait. Secara garis besar, (ISA,2009) terdiri dari beberapa hal pokok, yaitu:

- a. Tanggungjawab (*responsibilities*)
 - *ISA 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*
 - *ISA 210 Agreeing the Terms of Audit Engagements*
 - *ISA 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements*
 - *ISA 230 Audit Documentation*
 - *ISA 240 The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*
 - *ISA 250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*
 - *ISA 260 Communication with Those Charged with Governance*
 - *ISA 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*

b. Perencanaan Audit (*Audit planning*)

- ISA 300 *Planning an Audit of Financial Statements*
- ISA 315 *Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment*
- ISA 320 *Materiality in planning and performing an audit*
- ISA 330 *The auditor's responses to assessed risks*

c. Pengendalian Internal (*Internal Control*)

- ISA 402 *Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*
- ISA 450 *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*

d. Bukti Audit (*Audit evidence*)

- ISA 500 *Audit Evidence*
- ISA 501 *Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items*
- ISA 505 *External Confirmations*
- ISA 510 *Initial Engagements - Opening Balances*
- ISA 520 *Analytical Procedures*
- ISA 530 *Audit Sampling and Other Means of Testing*
- ISA 540 *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*
- ISA 550 *Related Parties*
- ISA 560 *Subsequent Events*
- ISA 570 *Going Concern*
- ISA 580 *Written Representations*

e. Penggunaan oleh Ahli (*Using work of other experts*)

- ISA 600 *Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*
- ISA 610 *Using the Work of Internal Auditors*
- ISA 620 *Using the Work of an Auditor's Expert*

f. Kesimpulan Audit dan Laporan Audit (*Audit conclusions and Audit report*)

- ISA 700 *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*

- *ISA 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*
- *ISA 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*
- *ISA 710 Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements*
- *ISA 720 The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements*

g. *Bidang Khusus (Specialized Areas)*

- *ISA 800 Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*
- *ISA 805 Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*
- *ISA 810 Engagements to Report on Summary Financial Statements*
- *International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*

Pembahasan selanjutnya dilakukan berbagai macam pembaharuan secara berkala mengenai standar audit secara menyeluruh yang dicantumkan dalam *International Audit Standards (ISA)* hingga tahun 2013 dengan beberapa standar yang dikemukakan, diantaranya:

- *IAPS 1000 Inter-bank confirmation procedures*
- *IAPS 1004 The relationship between banking supervisors and banks' external auditors*
- *IAPS 1006 Audits of the financial statements of banks*
- *IAPS 1010 The consideration of environmental matters in the audit of financial statements*
- *IAPS 1012 Auditing derivative financial instruments*
- *IAPS 1013 Electronic commerce-Effect on the audit of financial statements*
- *IAPS 1014 Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards*
- *ISRE 2400 Engagements to review financial statements*
- *ISRE 2410 Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity*
- *ISAE 3000 Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*

- ISAE 3400 *The examination of prospective financial information*
- ISAE 3402 *Assurance reports on controls at a service organization*
- ISRS 4400 *Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information*
- ISRS 4410 *Engagements to compile financial statements*

International Standards on Auditing (ISA) dapat disimpulkan bahwa standar audit internasional merupakan sebuah acuan standar secara menyeluruh menjadi dasar dalam pelaksanaan maupun prosedur yang berkaitan mengenai audit serta diharapkan dapat meningkatkan kualitas laporan hasil audit melalui peningkatan individu auditor itu sendiri.

2.2.5 Atribut dan Kode Etik Akuntan Forensik serta Standar Audit Investigatif

2.2.5.1 Atribut Seorang Akuntan Forensik

Atribut seorang Akuntan Forensik adalah bagaimana seorang auditor memahami suatu entitas dengan kaitannya entitas lain, menurut penjelasan (Tuanakotta,2010:285) mengemukakan ada lima hal yang harus dimiliki oleh seorang auditor, yaitu:

1. Pertama menghindari pengumpulan fakta dan data yang berlebihan secara prematur. Identifikasi lebih dahulu siapa pelakunya.
2. Kedua *fraud auditor* harus mampu membuktikan “niat pelaku melakukan kecurangan”.
3. Ketiga, seorang auditor harus kreatif,berpikir seperti pelaku *fraud*,jangan dapat ditebak.
4. Keempat,auditor harus tahu bahwa banyak kecurangan dilakukan dengan persekongkolan.
5. Kelima,dalam memilih strategi untuk menemukan kecurangan dalam investigasi proaktif.

Dari penjelasan tersebut dapat dirumuskan sebagai berikut.

- a. Dari awal upayakan menduga siapa pelaku.
- b. Fokus pada pengambilan bukti dan barang bukti untuk pengadilan.
- c. Kreatif, jangan dapat ditebak.
- d. Investigator harus memiliki intuisi yang tajam untuk merumuskan teori mengenai persengkongkolan.
- e. Kenali pola *fraud*.

2.2.5.2 Karakteristik Seorang Pemeriksa *Fraud*

Adapun karakteristik sebagai pemeriksa *fraud* dalam pelaksanaan audit investigatif berdasarkan (BPKP,2007), yakni:

1. Pemeriksa *fraud* harus memiliki kemampuan yang unik. Kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan tepat.
2. Memiliki kepribadian yang menarik dan mampu memotivasi orang lain untuk membantunya.
3. Memiliki kemampuan teknis untuk mengerti konsep-konsep keuangan dan mampu untuk menarik kesimpulan.

2.2.5.3 Kualitas Akuntan Forensik

Pembahasan selanjutnya bagaimana kualitas akuntan forensic dapat digambarkan dalam pelaksanaan audit investigatif berdasarkan (BPKP,2007), yakni:

1. Kreatif,
2. Rasa ingin tahu,
3. Tak mudah menyerah,
4. Memiliki akal sehat,
5. Business sense, dan
6. Percaya diri

2.2.5.4 Independen, Objektif, Dan Skeptis

Menurut (BPKP,2007) Sikap tersebut merupakan sikap yang harus melekat pada diri seorang auditor. Ketiganya juga tidak dapat dipisahkan dari pekerjaan akuntan forensik.

2.2.5.5 Kode Etik Akuntan Forensik

Berdasarkan (BPKP,2007) mengemukakan bahwa:

Kode etik ini berisi nilai-nilai luhur yang amat penting bagi eksistensi profesi. Profesi bias eksis karena ada integritas (sikap jujur), rasa hormat dan kehormatan, dan nilai-nilai luhur lainnya yang menciptakan rasa percaya dari pengguna dan *stakeholders* lainnya.

2.2.5.6 Standar Audit Investigatif

Adapun kaitannya mengenai standar maupun perihal yang menjadi acuan dalam pelaksanaan audit investigatif berdasarkan (BPKP,2007), yakni:

1. Seluruh investigasi harus dilandasi praktik terbaik yang diakui
2. Kumpulkan bukti-bukti dengan prinsip kehati-hatian sehingga bukti tadi dapat diterima di pengadilan
3. Pastikan bahwa seluruh dokumentasi dalam keadaan aman, terlindungi dan diindeks dan dijejak audit tersedia.
4. Pastikan bahwa para investigator mengerti hak-hak asasi pegawai dan senantiasa menghormatinya.
5. Beban pembuktian ada pada yang menduga pegawainya melakukan kecurangan.
6. Cakup seluruh subsatnsi investigasi
7. Liput seluruh tahapan kunci dalam proses investigasi.

2.3 Auditor

Auditor adalah seseorang yang menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia (Arens, 1995).

Ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, auditor adalah pemeriksaan (*examination*) secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut (Mulyadi,2002).

2.3.1 Jenis-Jenis Auditor

Ada beberapa jenis auditor yang dewasa ini telah berpraktik. Menurut Mulyadi (2002:28) menjelaskan bahwa orang atau kelompok yang melaksanakan audit dapat digolongkan menjadi 3 golongan, yaitu :

1. Auditor Independen

Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Audit tersebut terutama ditunjukkan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak).

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di instansi pemerintah yang bertugas untuk melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang

disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah.

3. Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang diterapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.

Menurut (Sukrisno,2004) auditor diklasifikasikan menjadi 4 yaitu:

1. Akuntan Publik Terdaftar

Akuntan publik sebagai auditor *Independent* bertanggung jawab atas audit laporan keuangan historis dari seluruh perusahaan publik dan perusahaan besar lainnya. Di Indonesia penggunaan gelar akuntan publik terdaftar diatur oleh undang-undang No. 30 Tahun 1954. Persyaratan menjadi akuntan publik terdaftar diatur oleh Kementerian Keuangan, terakhir dengan keputusan No.763 tahun 1986.

2. Auditor Pemerintah

Di Indonesia terdapat beberapa lembaga atau badan yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan atau keuangan negara. Pada tingkat tertinggi terdapat Badan Pengawas Keuangan (BPK), kemudian terdapat Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat Jendral (Itjen) pada Departemen Pemerintah. Auditor yang bekerja pada badan ini yang disebut dengan auditor pemerintah.

3. Auditor Pajak

Direktorat Jendral Pajak (DJP) yang berada dibawah Departemen Keuangan RI, bertanggung jawab atas penerimaan negara dari sektor perpajakan dan penegakan hukum dalam pelaksanaan ketentuan perpajakan. Aparat pelaksanaan DJP di lapangan adalah KPP (Kantor Pelayanan Pajak) dan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (Karipra). Karipra mempunyai auditor khusus, yang mana tanggung jawabnya melakukan audit terhadap para wajib pajak tertentu apakah telah memenuhi ketentuan perundang-undangan perpajakan. Audit semacam ini disebut audit ketaatan.

4. Auditor Internal

Auditor internal bekerja disuatu perusahaan untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan, seperti halnya auditor pemerintah bagi pemerintah. Bagian audit dari suatu perusahaan bisa beranggotakan lebih dari seratus orang dan biasanya bertanggung jawab langsung kepada presiden direktur, direktur eksekutif, atau kepada komite audit dari dewan komisaris. Pada BUMN (Badan Usaha Milik Negara), auditor internal berada di dalam SPI (Satuan Pengawasan Internal).

Dari beberapa jenis auditor tersebut, auditor yang dimaksud dalam ini penelitian ini adalah auditor pemerintah yang berada di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Jawa Barat.

2.3.2 Auditor Investigatif

Menurut Tuanakotta (2010:349-362) mengemukakan bahwa auditor investigatif adalah gabungan antara pengacara, akuntan kriminolog, dan detektif.

Adapun beberapa persyaratan kemampuan/keahlian yang harus dipenuhi oleh auditor yang akan melaksanakan audit investigatif, yaitu meliputi :

1. Pengetahuan Dasar

- a. Memiliki *background* Ilmu Akuntansi dan Auditing.
- b. Menguasai tehnik sistem pengendalian intern.
- c. Memiliki kemampuan berkomunikasi yang baik.
- d. Memiliki pengetahuan tentang investigasi, diantaranya aksioma audit investigatif, prinsip-prinsip audit investigatif dan kecurangan, tehnik audit investigatif dan cara memperoleh bukti.
- e. Menjaga kerahasiaan sumber informasi.
- f. Memiliki pengetahuan tentang bukti, bahwa bukti harus relevan dan kompeten.
- g. Mengetahui masalah informasi dan teknologi (*hardware, software, maupun sistem*), serta memahami tentang *cyber crime*.
- h. Memiliki jiwa skeptisme profesional, sikap yang mencangkup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis.
- i. Berwawasan luas untuk menambah pengalaman dalam meninjau lanjuti kasus yang akan datang.

2. Kemampuan teknis

- a. Auditor menggunakan ahli *Information Technology* (IT), untuk pengetahuan yang cukup dan luas.
- b. Auditor harus memahami konstruksi hukum (Undang-Undang).
- c. Mempunyai pengetahuan tentang tindak pidana korupsi.

- d. Mampu bertindak objektif dan independen, serta netral, dan selalu menjunjung azas praduga tak bersalah.
- e. Memiliki kemampuan membuat hipotesis.
- f. Mampu mengumpulkan dan membuktikan hipotesis.

3. Sikap Mental

- a. Mengikuti standar audit investigatif.
- b. Bersikap independen.
- c. Bersifat bebas dengan skeptis profesional.
- d. Bersifat kritis.

Menurut Tuanakotta (2007:207) mengemukakan kemampuan auditor investigatif sebagai berikut :

“Auditor juga harus memiliki kemampuan yang unik. Disamping keahlian teknis, seorang Auditor Investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara *fair*, tidak memihak, sah (mengikuti kemampuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta secara akurat dan lengkap. Kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkannya dengan akurat dan lengkap adalah sama pentingnya”.

2.3.3 Prasyarat Sebagai Auditor Investigasi atau Akuntan Forensik

Menurut Karyono (2013:129) akuntan forensik atau auditor investigatif harus mempunyai pengetahuan yang cukup tentang :

1. Pengetahuan tentang kecurangan (*fraud knowledge*).

2. Pengetahuan tentang peraturan perundang-undangan terutama tentang perundang-undangan yang terkait dengan aktivitas yang diaudit dan peraturan perundang-undangan tentang sanksi hukum atas kecurangan yang ditemukan.
3. Kompeten dalam investigasi (*investigation competency*). Auditor forensik atau auditor investigasi dipersyaratkan untuk dapat melakukan berbagai tehnik investigasi dan cara-cara yang baik dalam melakukannya seperti bagaimana sikap dan perilaku dan tata cara yang dipakai dalam melakukan wawancara.
4. Mengerti teori penting lain tentang perilaku kriminal (*understanding of other impotance theory of criminal behaviour*) seperti teori segitiga (*fraud triangle*) dan *gone theory*.
5. Formulasi tentang profesionalisme, independensi, dan objektivitas (*PIO Formulation*). Auditor forensik dituntut untuk profesional dalam bidang tugasnya termasuk dalam sikap dan tingkah laku. Pendapatnya harus objektif berdasarkan fakta dan dalam segala hal yang berkaitan dengan tugasnya tidak boleh memihak. Meskipun auditor mendapat tugas dari organisasi tertentu, ia harus bersikap netral, tidak boleh memihak pada pemberi tugas. Profesionalisme dan sikap tersebut harus tercermin dalam tugas auditnya lebih lagi dalam hal pemberian keterangan ahli dipersidangan.
6. Kemampuan berkomunikasi (*communication skill*) berupa kemampuan hubungan antar pribadi, kecakapan mengurai atau menggabungkan, dan

kemampuan mengidentifikasi masalah. Dengan demikian akutan forensik memiliki kemampuan untuk menginformasikan berbagai permasalahan audit ke berbagai pihak yang berkepentingan termasuk membuat laporan hasil auditnya.

Standar umum pertama (SA Seksi 210 dalam SPAP 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga (SA Seksi 230 dalam SPAP,2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib memiliki kemahiran profesionalitas dan keahlian dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor.

2.4 Kompetensi

2.4.1 Pengertian Kompetensi

Menurut Standar Akuntan Pemerintah (2000:112) mengemukakan bahwa pengertian kompetensi adalah sebagai berikut :

“Kompetensi adalah sebagai kewenangan (kekuasaan) untuk menentukan (memutuskan) sesuatu, kewenangan (kekuasaan) yang dimaksud dalam pengertian tersebut muncul karena dia memiliki kemampuan keahlian dan pengetahuan yang bersumber dari pendidikan formal dan pendidikan berkelanjutan, pengalaman yang memadai, serta didukung dengan disiplin ilmu yang sesuai”.

Dalam standar *International Federation of Accountants* (2005:8) kompetensi, yaitu:

“Professional skills that accountants have an obligation to maintain professional knowledge and skills on an ongoing basis at a rate necessary to ensure a client or employer receives competent professional services based on the development of practice, legislation and techniques”.

Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman, anggota seyogyanya tidak menggambarkan dirinya memiliki keandalan dan pengalaman yang tidak mereka miliki. Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggungjawabnya, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang menyatakan bahwa kualitas jasa yang diberikan memadai tingkatan profesionalisme tinggi seperti disyaratkan oleh prinsip etika.

Kompetensi yang diperlukan dalam proses audit tidak hanya berupa penguasaan terhadap standar akuntansi dan auditing, namun juga penguasaan terhadap objek audit. Ada tidaknya program atau proses peningkatan keahlian dapat dijadikan indikator untuk mengukur kompetensi auditor.

2.4.2 Pengertian Kompetensi Auditor

Kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit yang benar. Dalam melakukan audit, seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus dibidangnya. 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 buku itu (Arens *et all*, 2011:5)

Dalam pernyataan standar umum pertama (Standar Pengawasan Keuangan Negara, 2007), adalah :

“Pemeriksaan secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan”.

Dengan Pernyataan Standar Pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Oleh karena itu, 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.

Dalam *International Federation of Accountants* (2005:20) menjelaskan bahwa :

“The greater responsibilities of the auditor may require the development of additional professional knowledge, professional skill and professional value, ethics and attitudes”.

Dari penjelasan diatas dapat dikemukakan bahwa kompetensi auditor memiliki tanggung jawab yang lebih besar dari auditor mungkin memerlukan pengembangan pengetahuan tambahan profesional, keterampilan profesional dan nilai profesional, etika dan sikap.

2.4.2.1 Standar Kompetensi

Dalam Peraturan kepala Badan Pengawasan Keuangan dan pembangunan (BPKP,2007) yang dimaksud dengan kompetensi :

1. Auditor
2. Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP)
3. Kompetensi
4. Standar Kompetensi
5. Kompetensi umum

6. Kompetensi teknis
7. Prinsip-prinsip dasar Standar Kompetensi Auditor
8. Standar kompetensi Auditor Terampil
9. Standar Kompetensi Auditor Ahli

Berdasarkan (BPKP,2007) berikut ini akan dibahas secara ringkas rasionalisasi (dasar pemikiran) dari auditor, Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP), kompetensi, standar kompetensi, kompetensi umum, kompetensi teknis, prinsip-prinsip dasar kompetensi auditor, standar kompetensi auditor terampil, standar kompetensi auditor ahli.

1. Auditor

Auditor adalah Jabatan yang mempunyai ruang lingkup, tugas, tanggung jawab, dan wewenang untuk melakukan pengawasan intern pada instansi pada instansi pemerintah, lembaga atau pihak lain yang didalamnya terdapat kepentingan Negara sesuai dengan peraturan perundang undangan, yang diduduki oleh Pegawai Negeri Sipil dengan hak dan kewajiban yang diberikan secara penuh oleh pejabat yang berwenang.

2. Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP)

Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan inter pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan unit pengawasan intern pada Badan Hukum lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

3. Kompetensi

Kompetensi adalah kemampuan karakteristik yang dimiliki oleh seorang Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keahlian, dan sikap yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jawabannya.

4. Standar Kompetensi auditor

Standar Kompetensi auditor adalah ukuran kemampuan minimal yang harus dimiliki auditor mencakup aspek pengetahuan (*knowledge*), keterampilan/ keahlian (*skill*), dan sikap perilaku (*attitude*) untuk melakukan tugas-tugas dalam Jabatan Fungsional Auditor dengan hasil baik.

5. Kompetensi umum

Kompetensi umum adalah kompetensi yang berkaitan dengan persyaratan umum untuk dapat diangkat sebagai auditor.

6. Kompetensi teknis pengawasan

Kompetensi teknis pengawasan adalah kompetensi yang terkait dengan persyaratan untuk dapat melaksanakan penugasan sesuai dengan jenjang jabatannya.

7. Prinsip-prinsip dasar Standar Kompetensi Auditor

Prinsip-prinsip dasar Standar Kompetensi Auditor adalah asumsi-asumsi dasar, prinsip-prinsip yang diterima secara umum, dan persyaratan yang digunakan dalam mengembangkan kompetensi auditor sesuai dengan jenjang jabatannya.

8. Standar kompetensi Auditor Terampil

Standar kompetensi Auditor Terampil adalah standar kompetensi yang harus dimiliki oleh seorang yang menduduki jabatan pelaksanaan, auditor pelaksana lanjutan, dan auditor penyelia.

9. Standar Kompetensi Auditor Ahli

Standar Kompetensi Auditor Ahli adalah standar kompetensi yang harus dimiliki oleh seseorang yang menduduki jabatan pertama, auditor muda, auditor madya, dan auditor utama.

2.4.2.2 Karakteristik Kompetensi

Adapun beberapa karakteristik kompetensi Dalam (Lyle *et al.*,1993) terdapat lima karakteristik dari kompetensi adalah sebagai berikut:

1. Motif (*Motives*)
2. Karakteristik (*Trains*)
3. Pengetahuan (*Knowladge*)
4. Keterampilan (*Skill*)

Berikut ini akan dibahas secara ringkas rasionalisasi (dasar pemikiran) dari motif, karakteristik, pengetahuan,dan keterampilan.

1. Motif (*Motives*)

Motif adalah hal-hal yang berfikir oleh seseorang untuk berfikir dan memiliki keinginan secara konsisten yang akan dapat menimbulkan tindakan.

2. Karakteristik (*Trains*)

Karakteristik adalah adalah karakteristik fisik-fisik dan responsrespons yang konsisten terhadap situasi atau informasi.

3. Pengetahuan (*Knowledge*)

Pengetahuan adalah informasi yang dimiliki seseorang dalam bidang-bidang *content* tertentu.

4. Keterampilan (*Skill*)

Keterampilan adalah kemampuan untuk melakukan tugas fisik atau mental.

Dari keempat karakteristik diatas, penulis dapat mengungkapkan pendapat tentang pandangan mengenai kompetensi auditor berkenaan dengan masalah kemampuan atau keahlian yang dimiliki auditor didukung dengan pengetahuan yang bersumber dari pendidikan formal dan disiplin ilmu yang relevan dan pengalaman yang sesuai dengan bidang pekerjaan.

2.4.2.3 Indikator Kompetensi Auditor

Adapun komponen-komponen yang harus dimiliki auditor yang kompeten.

Menurut Siti dan Ely (2010:2) kompetensi adalah sebagai berikut:

- a. Kemampuan (*skill*)
- b. Pengalaman.
- c. Pelatihan.
- d. Pengetahuan.

2.4.3 Dimensi Kompetensi

Berdasarkan uraian diatas dapat dijelaskan bahwa kompetensi auditor adalah auditor yang memiliki pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama.

Dan berdasarkan konstruk yang dikemukakan oleh De Angelo (1981) Kompetensi diproksikan dalam dua dimensi, yaitu pengalaman dan pengetahuan.

1. Pengetahuan

SPAP 2001 tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan stuktur pengetahuan yang cukup. Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai wawasan lebih dari segi pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks (*Meinhard et.al,1987*)

Menurut hasil penelitian Irawati (2011:29) menemukan bahwa pengetahuan akan mempengaruhi keahlian audit yang ada gilirannya akan menentukan kualitas audit. Adapun secara umum ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor, yaitu:

1. Pengetahuan pengauditan umum
2. Pengetahuan area fungsional
3. Pengetahuan mengenai isu-isu akutansi terbaru
4. Pengetahuan mengenai industri khusus
5. Pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah

Untuk mengetahui tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan perusahaan.

2. Pengalaman

Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi secara berulang-ulang dengan semua benda alam, keadaan, gagasan, penginderaan dan lingkungan.

Audit juga menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Dalam Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka juga lebih mampu memberikan penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Libby *et al*, 1985). Sedangkan menurut Tubbs (1992) menjelaskan bahwa:

Which in an experienced auditor has advantages in the following areas:

1. *Detect Fraud*
2. *Understand the fault accurately*
3. *Finding the cause of the errors*

Hasilnya menunjukkan bahwa semakin berpengalaman auditor, mereka semakin peka terhadap kesalahan, semakin peka dengan kesalahan yang tidak biasa dan semakin memahami dengan hal-hal lain yang berkaitan dengan kesalahan yang ditentukan.

Kompetensi diperlukan dalam melaksanakan pemeriksaan agar auditor mengetahui tipe dan banyaknya bukti audit yang harus dikumpulkan untuk mencapai kesimpulan yang tepat setelah bukti-bukti audit tersebut selesai diuji. Ini berarti hasil pemeriksaan ditentukan oleh kompetensi yang dimiliki auditor. Selain harus memiliki kompetensi, seorang auditor pun harus memiliki sikap mental yang independen (Arens, 2003).

2.5 Independensi

Independensi berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan untuk memihak demi kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada pihak manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Dalam Kode Etik Akuntan Publik disebutkan 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 merupakan salah satu karakter penting untuk profesi akuntan publik. Kode Etik Akuntan Indonesia pasal 1 ayat 2 menyatakan bahwa setiap anggota harus mempertahankan objektivitas, akan bertindak adil tanpa

dipengaruhi tekanan dan permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Auditor yang menegakan independensinya, tidak akan terpengaruh dan dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpai dalam proses pemeriksaan.

Berdasarkan ketentuan yang dimuat dalam pernyataan Standar Audit (PSA) No.04 (SA Seksi 220), standar ini mengharuskan auditor untuk bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum, dalam hal ini dibedakan dengan auditor yang berpraktik sebagai intern.

2.5.1 Pengertian Independensi

Menurut Arens *et al.* (2012:111) independensi dalam auditing adalah :

“A member in public practice shall be independence in the performance a profesional service as require by standars promulaged by bodies designated by a council”.

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, maka audit yang dihasilkan akan sesuai dengan fakta tanpa ada pengaruh dari luar.

Independensi merupakan standar umum nomor 2 dari 3 standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Standar umum kedua (SA Seksi 220) dalam SPAP,2001 menyebutkan bahwa :

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

Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Ia tak dibenarkan untuk memihak kepada siapapun, sebab bagaimanapun keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Independensi dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independence in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini (Arens,2011:111).

Independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Setiap akuntan harus memelihara integritas dan objektivitas dalam tugas profesionalnya dan setiap auditor harus independen dari semua kepentingan yang bertentangan atau pengaruh yang tidak layak. Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan

bahwa independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh atau tekanan pihak tertentu dalam mengambil keputusan dan tindakan (Agoes, 2012).

2.5.2 Klasifikasi Independensi

Menurut Prosedur Pelaksanaan Bidang Investigasi yang terdapat di BPKP (2007) mengungkapkan ada tiga macam jenis independensi dalam auditing, yaitu :

1. Independensi program
2. Independensi Investigasi
3. Independensi Pelaporan

Berikut ini akan dibahas secara ringkas rasionalisasi (dasar pemikiran) dari independensi program, independensi Investasi, Independensi Pelaporan.

1. Independensi program

Independensi Program adalah kebebasan auditor dari pengaruh dan kendali pihak manapun, termasuk kliennya, dalam penentuan sasaran dan ruang lingkup, prosedur audit, dan teknik audit yang digunakan.

2. Independensi Investigasi

Independensi investigasi adalah kebebasan auditor dari pengaruh atau kendali pihak lain dalam melakukan aktivitas pembuktian, akses sumber data, dukungan teknis pengujian fisik dan perolehan keterangan/informasi dari pihak manapun.

3. Independensi Pelaporan

Independensi pelaporan adalah kebebasan auditor tanpa pengaruh dan kendali dari pihak lain dalam mengemukakan fakta hasil pengujian, kesimpulan, opini dan rekomendasi hasil audit.

2.5.3 Jenis - Jenis Independensi

Menurut Alvin A. Arens (2011;60) ada beberapa jenis yang terdapat pada independensi diantaranya yang terdiri tiga aspek independensi seorang auditor, yaitu sebagai berikut:

1. *Independence in fact* (independensi dalam fakta)
Artinya auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi, keterkaitan yang erat dengan objektivitas.
2. *Independence in appearance* (independensi dalam penampilan)
Artinya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit.
3. *Independence in competence* (independensi dari sudut keahliannya)
Independensi dari sudut pandang keahlian terkait erat dengan kecakapan profesional auditor.

2.5.4 Kode Etik Independensi

Menurut Peraturan BPK RI nomor 2 tahun 2007 terdapat kode etik Independensi Auditor yaitu:

1. Menghindari upaya meminta dan/ atau mencari informasi diluar konteks pelaksanaan.
2. Tidak mengkomunikasikan aspek temuan dan/atau hasil audit kepada pihak lain yang tidak ada hubungannya dengan pelaksanaan tugas.
3. Menghindari permintaan pelayanan dan fasilitas kepada auditan baik kepentingan kolektif maupun bersifat pribadi.

2.5.5 Faktor-faktor Independensi

Dalam penelitian ini independensi auditor diukur melalui 4 proksi, yaitu : lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, tela'ah dari rekan auditor (*peer review*), dan pemberian jasa non-audit (Mulyadi, 2005:36).

1. Lama Hubungan dengan Klien (*Audit tenure*)

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien yang sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembahasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi (Elfarini, 2007).

2. Tekanan dari Klien

Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan auditan yang dihasilkan sesuai dengan keinginan klien. Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar profesi. Tetapi jika auditor

tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP auditornya.

3. Tela'ah dari Rekan Auditor

Peer review adalah *review* oleh akuntan *public* (rekan) namun secara praktik di Indonesia *Peer Review* dilakukan oleh badan otoritas yang Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Pada tahun-tahun terakhir, yang *me-review* bukan lagi BPKP namun Departemen Keuangan yang memberikan izin praktek dan Badan *Review* Mutu dari profesi Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).

Tujuan *Peer Review* adalah untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang *di-review* itu telah mengembangkan kebijakan dan prosedur yang memadai bagi kelima unsur pengendalian mutu, dan mengikuti kebijakan serta prosedur itu dalam praktik. *Review* diadakan setiap 3 tahun, dan biasanya dilakukan oleh KAP yang dipilih oleh kantor yang *di-review*.

Oleh karena itu pekerjaan akuntan publik dan operasi Kantor Akuntan Publik perlu dimonitor dan di "audit" guna menilai kelayakan desain *system* pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. *Peer Review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer Review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang direview dan auditor yang terlibat dalam tim *Peer Review*. Manfaat yang diperoleh dari *Peer Review* antara lain mengurangi resiko litigasi, memberikan

pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive edge* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan.

4. Pemberian Jasa Non-Audit

Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut.

2.5.3.1 Indikator Independensi

Sawyer (2006:35) memberikan beberapa indikator independensi profesional. Indikator tersebut memang diperuntukan untuk auditor yang ingin bersikap objektif. Indikatornya dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Independensi dalam Program Audit
 1. Bebas dari intervensi manajerial atas program audit
 2. Bebas dari segala bentuk intervensi atas program audit
 3. Bebas dari segala persyaratan untuk penugasan audit selain yang memang diisyaratkan untuk sebuah proses audit
- b. Independensi dalam verifikasi
 1. Bebas dalam mengakses semua catatan, memeriksa aktiva dan karyawan yang relevan dengan audit yang dilakukan.

2. Mendapatkan kerjasama yang aktif dari karyawan manajemen selama verifikasi audit.
 3. Bebas dari segala usaha manajerial yang berusaha membatasi yang berusaha membatasi aktivitas yang diperiksa atau membatasi pemerolehan bahan bukti.
 4. Bebas dari kepentingan pribadi yang menghambat verifikasi audit.
- c. Independensi dalam Pelaporan
1. Bebas dari perasaan wajib memodifikasi dampak atau signifikan dari fakta-fakta yang dilaporkan.
 2. Bebas dari tekanan untuk tidak melaporkan hal-hal yang signifikan dalam laporan audit.
 3. Menghindari penggunaan kata-kata yang menyesatkan baik secara sengaja maupun tidak sengaja dalam melaporkan fakta, opini, dan rekomendasi dalam interpretasi auditor.
 4. Bebas dari segala usaha yang meniadakan pertimbangan auditor mengenai fakta atau opini dalam laporan audit.

2.5.6 Unsur-Unsur yang Mempengaruhi Independensi

Unsur-unsur yang mempengaruhi independensi auditor menurut Supriyono (1988) menyebutkan setidaknya terdapat enam factor yang berpengaruh terhadap independensi yaitu:

- a. Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien.
- b. Tingkat persaingan antara Kantor Auditor Publik.
- c. Pemberian jasa lain selain jasa audit.
- d. Lamanya penugasan audit pada klien yang sama.

e. Ukuran Kantor Auditor Publik

f. Besarnya audit fee.

Kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor (internal maupun eksternal) berhubungan langsung dengan pemeriksaan dan salah satu elemen pengendali mutu yang penting adalah independensi. Berbagai definisi yang dikemukakan oleh para ahli, maka dapat disimpulkan sebagai berikut :

- a. Independensi merupakan syarat yang sangat penting bagi profesi auditor untuk menilai tingkat kewajaran informasi yang disajikan oleh manajemen kepada pemakai laporan keuangan.
- b. Independensi diperlukan oleh auditor untuk memperoleh kepercayaan dari klien maupun dari masyarakat khususnya bagi para pemakai laporan keuangan.

2.6 Audit Investigatif

2.6.1 Pengertian Audit Investigatif

Menurut Tuanakotta (2007:227) menyebutkan bahwa:

“Investigasi dalam akuntansi forensik umumnya berarti audit investigasi atau audit investigatif (*investigative audit*). Karena itu secara alamiah, antara beberapa teknik investigasi ada teknik-teknik yang berasal dari teknik-teknik audit (*audit technique*)”.

Menurut Tuanakotta (2007:207) mengemukakan bahwa audit investigasi sebagai berikut:

“Investigasi dan pemeriksaan fraud digunakan silih berganti sebagai sinonim. Idealnya ada kesamaan makna konsep-konsep auditing dan hukum. Namun, dari segi filsafat auditing dan filsafat hukum, hal ini tidaklah mungkin”

Menurut (Thornhill, 1994) mengemukakan bahwa audit forensik atau audit investigasi adalah sebagai berikut :

“Forensic and investigative accounting is the application of financial skill an investigative mentality to unresolved issues, conducted within context of the rules of evidence. As a discipline, it encompasses financial expertise, fraud knowledge, and the working of the legal system. It’s development has been primarily achieve through on the job training as well experience with investigating officers and legal counsel”.

Dapat diartikan dalam forensik dan akuntansi forensik adalah penerapan keahlian finansial dan mentalitas investigasi untuk memecahkan setiap kasus berupa penyimpangan yang dilaksanakan dalam konteks ketentuan bukti. Sebagai suatu disiplin ilmu, audit ini mencakup bidang keuangan, pengetahuan mengenai kecurangan (*fraud*) dan pengetahuan serta pemahaman yang mendalam tentang realitas bisnis serta mekanisme kerja sistem hukum. Pengembangannya terutama melalui *on the job training* dan kerja sama dengan petugas investigasi serta penasehat hukum.

Melalui penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa audit investigasi adalah sebuah metode ataupun cara yang dapat dilakukan untuk mendeteksi dan memeriksa kecurangan terutama pada laporan keuangan yang kemungkinan sedang atau sudah terjadi menggunakan keahlian tertentu dari seorang auditor (teknik auditor).

2.6.2 Aksioma Audit Investigasi

Menurut Tuanakotta (2010:322) ada beberapa aksioma yang menarik terkait dengan audit investigatif yaitu :

1. Kecurangan itu tersembunyi (*Fraud is Hidden*)

Kecurangan memiliki metode untuk menyembunyikan seluruh aspek yang mungkin dapat mengarahkan pihak lain menemukan terjadinya kecurangan tersebut. Upaya-upaya yang dilakukan oleh pelaku kecurangan untuk menutupi kecurangannya juga sangat beragam, dan terkadang sangat canggih sehingga hampir semua orang (Auditor Investigatif) juga dapat terkecoh.

2. Melakukan pembuktian dua sisi (*Reserve Proof*)

Auditor harus mempertimbangkan apakah ada bukti-bukti yang membuktikan bahwa dia tidak melakukan kecurangan. Demikian juga sebaliknya, jika hendak membuktikan bahwa seseorang tidak melakukan tindak kecurangan, maka dia harus mempertimbangkan bukti-bukti bahwa yang bersangkutan melakukan tindak kecurangan.

3. Keberatan kecurangan (*Existence of Fraud*)

Adanya suatu tindak kecurangan atau korupsi baru dapat diperiksa jika telah diputuskan oleh hakim melalui proses pengadilan. Dengan demikian, dalam melaksanakan Audit Investigatif, seseorang auditor dalam laporannya tidak boleh memberikan opini mengenai kesalahan atau tanggung jawab salah satu pihak atas terjadinya suatu tindak kecurangan atau korupsi.

Auditor hanya mengungkap fakta dan proses kejadian, beserta pihak-pihak yang terkait dengan terjadinya kejadian tersebut berdasarkan bukti-bukti yang telah dikumpulkannya.

2.6.3 Prinsip-Prinsip Audit Investigatif

Menurut Tuanakotta (2007:351) mengemukakan bahwa prinsip-prinsip audit investigatif yaitu:

1. Investigasi adalah tindakan mencari kebenaran.
2. Kegiatan investigasi mencakup pemanfaatan sumber-sumber bukti yang dapat mendukung fakta yang dipermasalahkan.
3. Semakin kecil selang antara waktu terjadinya tindak kejahatan dengan waktu untuk “merespon” maka kemungkinan bahwa suatu tindak kejahatan dapat terungkap akan semakin besar.
4. Auditor mengumpulkan fakta-fakta sehingga bukti-bukti yang diperolehnya tersebut dapat memberikan kesimpulan sendiri/bercerita.
5. Bukti fisik merupakan bukti nyata, yang mana bukti tersebut sampai kapanpun akan selalu mengungkap hal yang sama.
6. Informasi yang diperoleh dari hasil wawancara dengan saksi akan sangat dipengaruhi oleh kelemahan manusia.
7. Jika auditor mengajukan pertanyaan yang cukup kepada sejumlah orang yang cukup, maka akhirnya akan mendapat jawaban yang benar.
8. Informasi merupakan nafas dan darahnya investigasi.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dikemukakan bahwa audit investigatif merupakan aspek penting dalam hal nya mengungkap adanya permasalahan mengenai tindak kejahatan khususnya dalam keuangan. Selain itu mengenai audit investigatif harus mempunyai peran besar yang salah satunya mempunyai keahlian khusus dalam mengungkap fakta-fakta dan bukti-bukti yang ada.

2.6.4 Metodologi Audit Investigatif

Metodologi ini digunakan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2004), yang terjadi rujukan internasional dalam melakukan *Fraud Examination*. Metodologi tersebut menekankan kepada kapan dan bagaimana melaksanakan suatu Pemeriksaan Investigatif atas kasus yang memiliki indikasi tindak kecurangan dan berimplikasi kepada aspek hukum, serta lanjutnya.

Setiap penjelasan memiliki metodologi dan prosedur masing-masing. Begitu pula dengan audit investigatif. Untuk mencari jawaban suatu kecurangan tanpa bukti yang lengkap, auditor perlu membuat asumsi tertentu. Teori kecurangan dimulai dengan asumsi berdasarkan fakta yang diketahui tentang apa yang mungkin terjadi. Menurut Tunggal (2009:47) teori kecurangan mencakup:

1. Menganalisis data yang tersedia
2. Menciptakan suatu hipotesis
3. Menguji hipotesis
4. Memperbaiki dan mengubah hipotesis

Metodologi tersebut bisa dikatakan sebagai pendekatan yang sistematis yaitu audit dimulai dengan informasi yang diteruskan dengan informasi khusus yang lebih banyak. Menurut Tuanakotta (2007:209) Pada umumnya audit akan dimulai dengan audit sumber dokumentasi, yaitu:

a. Pengujian dokumen

Sebagai aturan umum, dokumen harus diperiksa sebelum wawancara dilakukan. Prosedur ini memungkinkan auditor memperoleh pemahaman tentang nilai bukti potensial dari suatu kasus dan juga untuk melindungi keamanan dokumen.

b. Saksi pihak ketiga yang netral

Setelah melakukan pemeriksaan dokumen yang cukup, saksi harus diwawancarai dengan cara yang logis, mulai dengan orang yang paling kecil kemungkinan terlibat dan memuncak sampai kepada orang yang paling mungkin mempunyai keterlibatan.

c. Saksi koroboratif (*corroborative witness*) yang menguat

Wawancara dengan saksi yang menguatkan fakta harus dilakukan setelah wawancara dengan saksi pihak ketiga yang netral. Saksi ini mungkin kooperatif dan tidak kooperatif.

d. *Co-Inspirator*

Pihak-pihak yang dicurigai terlibat harus diwawancarai kemudian, mulai dengan pihak yang paling tidak begitu bersalah dan meningkat pada pihak yang paling bersalah. Apabila memungkinkan, penegakan dan penuntut sering menjanjikan kelonggaran sebagai imbalan kerjasama.

e. Target/sasaran

Biasanya target/sasaran akan diperiksa paling akhir. Wawancara dan interogasi biasanya dijadwal, meskipun dirasakan bahwa target tidak akan

memberikan pengakuan. Dalam banyak contoh pengakuan dapat digunakan untuk pendakwaan atau penuduhan (*impeachment*).

Pemeriksaan Investigatif yang dilakukan untuk mengungkap adanya tindak kecurangan terdiri atas banyak langkah. Karena pelaksanaan pemeriksaan investigatif atas kecurangan berhubungan dengan hak-hak individual pihak-pihak lainnya, maka pemeriksaan investigatif harus dilakukan setelah diperoleh alasan yang sangat memadai dan kuat, yang di istilahkan sebagai prediksi.

Fraud Examiners Manual (2006) menjelaskan *prediction* sebagai berikut:

“Prediction is the totality of circumstances that would lead a reasonable, professionally trained, and prudent individual to believe a fraud has occurred, is occurring, and/or will occur. Prediction is the basis upon which an examination is commenced. Fraud examinations should not be conducted without proper predication”.

Dijelaskan bahwa prediksi adalah keseluruhan dari peristiwa, keadaan pada saat peristiwa itu, dan segala hal yang terkait atau berkaitan yang membawa seseorang cukup terlatih dan berpengalaman dengan kehati-hatian yang memadai, kepada kesimpulan bahwa *fraud* telah, sedang atau akan berlangsung. *Predication* adalah dasar untuk memulai investigasi. Investigasi atau pemeriksaan *fraud* jangan dilaksanakan tanpa adanya *predication* yang tepat.

Berdasarkan penjelasan dari atas bahwa prediksi dapat disimpulkan sebagai suatu keseluruhan kondisi yang mengarahkan atau menunjukkan adanya keyakinan kuat yang disadari oleh profesionalisme dan sikap kehati-hatian dari auditor yang telah dibekali dengan pelatihan dan pemahaman tentang kecurangan, bahwa *fraud* atau kecurangan telah terjadi, sedang terjadi atau akan terjadi. Tanpa prediksi, pemeriksaan investigatif tidak boleh dilakukan. Hal ini menyebabkan

adanya ketidakpuasan dari berbagai kalangan yang menyangka bahwa pelaksanaan finansial audit-nya, maka institusi tersebut dapat melakukan pemeriksaan investigatif.

Pemeriksaan investigatif belum tentu langsung dilaksanakan karena indikasi yang ditemukan umumnya masih sangat premature sehingga memerlukan sedikit pendalaman agar diperoleh bukti yang cukup kuat untuk dilakukan Pemeriksaan Investigatif.

2.6.5 Jenis Audit Investigatif

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2008) mengemukakan bahwa ada dua jenis audit investigatif, yaitu:

1. **Audit Investigatif Proaktif**

Dilakukan pada entitas yang mempunyai resiko penyimpangan tetapi entitas tersebut dalam proses awal auditnya belum atau tidak didahului atau tidak didahului oleh informasi tentang adanya indikasi penyimpangan, yang mana berpotensi menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan Negara dan atau perekonomian Negara.

2. **Audit Investigatif Reaktif**

Audit Investigatif reaktif mengandung langkah-langkah pencarian dan pengumpulan bahan bukti yang diperlukan untuk mendukung dugaan/sangkaan awal tentang adanya indikasi penyimpangan yang dapat menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan Negara dan atau perekonomian Negara.

2.6.6 Tujuan Audit Investigasi

Menurut Tuanakotta (2007:315) tujuan audit investigasi adalah sebagai berikut:

1. Memberhentikan manajemen. Tujuan utamanya adalah sebagai teguran keras bahwa manajemen tidak mampu mempertanggungjawabkan kewajiban fidusianya. Kewajiban fidusia ini termasuk mengawasi dan mencegah terjadinya kecurangan oleh karyawan.
2. Memeriksa, mengumpulkan, dan menilai cukupnya dan relevannya bukti. Tujuan ini akan menekankan bisa diterimanya bukti-bukti sebagai alat bukti untuk meyakinkan hakim di pengadilan. Konsepnya adalah *forensic evidence*, dan bukan sekedar bukti audit.
3. Melindungi reputasi dari karyawan yang tidak bersalah. Misalnya dalam pemberitaan di media massa bahwa karyawan yang tidak bermasalah. Misalnya dalam pemberitaan di media massa bahwa karyawan di bagian produksi menerima uang suap. Tanpa investigasi, reputasi dari semua karyawan di bagian produksi akan tercemar. Investigasi mengungkap siapa yang bersalah. Mereka yang tidak bersalah terbebas dari tuduhan (meskipun perguncingan sering kali tetap tidak terhindarkan).
4. Menemukan dan mengamankan dokumen yang relevan untuk investigasi. Banyak bukti dalam kejahatan keuangan berupa dokumen. Kalau banyak dokumen yang disusun untuk menyembunyikan kejahatan, atau kalau dokumen ini dapat member petunjuk kepada pelaku dan penanggung jawab kecurangan, maka tujuan dari investigasi ini adalah menjaga

keutuhan dokumen. Ruang kerja harus diamankan, tidak boleh ada orang masuk keluar tanpa izin, dokumen harus di indeks dan dicatat.

5. Menemukan aset yang yang digelapkan dan mengupayakan pemulihan dari kerugian yang terjadi. Ini meliputi penelusuran rekening bank, pembekuan rekening, izin-izin untuk proses penyitaan dan atau penjualan aset, dan penentuan kerugian yang terjadi.
6. Memastikan bahwa semua orang, terutama mereka yang diduga menjadi pelaku kejahatan mengerti kerangka acuan dari investigasi tersebut harapannya adalah bahwa mereka bersedia bersikap kooperatif dalam investigasi tersebut.
7. Memastikan bahwa pelaku kejahatan tidak bisa lolos dari perbuatannya.
8. Menyapu bersih semua karyawan pelaku kejahatan. Seperti pada butir diatas, tujuan utamanya adalah menyingkirkan “buah busuk” agar “buah segar” tidak ikut busuk.
9. Memastikan bahwa perusahaan tidak lagi menjadi sasaran penjarahan.
10. Menentukan bahwa investigasi akan dilanjutkan, serta apakah investigasi akan di perluas atau di perdalam, atau justru dibatasi lingkungnya.
11. Melaksanakan investigasi sesuai standar, sesuai dengan peraturan perusahaan, sesuai dengan buku pedoman.
12. Menyediakan laporan kemajuan secara teratur untuk membantu pengambilan keputusan mengenai investiasi di tahap berikutnya.
13. Memastikan pelakunya tidak melarikan diri atau menghilang sebelum tindak lanjut yang tepat dapat diambil. Ini biasanya merupakan tujuan

investigasi dalam hal pelaku tertangkap tangan, seperti dalam kasus pencurian di supermarket.

14. Mengumpulkan cukup bukti yang dapat diterima pengadilan, dengan sumber daya dan terhentinya kegiatan perusahaan seminimal mungkin. Pendekatan ini berupaya mencari pemecahan yang optimal dalam kasus yang terjadi.
15. Memperoleh gambaran yang wajar tentang kecurangan yang terjadi dan membuat keputusan yang tepat mengenai tindakan yang harus diambil.
16. Mendalami tuduhan (baik oleh orang dalam/luar perusahaan, baik lisan/tertulis, maupun dengan nama terang/bentuk surat kaleng? Untuk menanggapi secara tepat.
17. Memastikan bahwa hubungan dan suasana kerja tetap baik.
18. Melindungi nama baik perusahaan maupun lembaga.
19. Mengikuti seluruh kewajiban hukum dan mematuhi semua ketentuan mengenai *due diligence* dan klaim kepada pihak ketiga (misalnya klaim asuransi).
20. Melaksanakan investigasi dalam koridor kode etik.
21. Menentukan siapa pelaku dan mengumpulkan bukti mengenai niatnya.
22. Mengumpulkan bukti yang cukup untuk menindak pelaku dalam perbuatannya yang tidak terpuji.
23. Mengidentifikasi praktik manajemen yang tidak dapat dipertanggungjawabkan atau perilaku yang melalaikan tanggung jawab.

24. Mempertahankan kerahasiaan dan memastikan bahwa perusahaan atau lembaga ini tidak terperangkap dalam ancaman tuntutan pencemaran nama baik.
25. Mengidentifikasi saksi yang melihat atau mengetahui terjadinya kecurangan dan memastikan bahwa mereka memberikan bukti yang mendukung tuduhan atau dakwaan terhadap pelakunya.
26. Memberikan rekomendasi mengenai bagaimana mengelola risiko terjadinya kecurangan ini dengan tepat.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahawa bentuk audit atau pemeriksaan yang bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan atau kejahatan dengan menggunakan pendekatan, prosedur dan teknik-teknik yang umumnya digunakan dalam suatu penyelidikan atau penyidikan terhadap suatu kejahatan. Karena tujuan audit investigasi adalah untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan atau kejahatan, maka pendekatan, prosedur dan teknik yang digunakan di dalam audit investigatif relatif berbeda dengan pendekatan, prosedur dan teknik yang digunakan di dalam audit keuangan, audit kinerja atau audit dengan tujuan tertentu lainnya.

2.6.7 Program Audit Investigatif

Menurut Karni (2000:123) tentang program audit dalam investigatif sebagai berikut :

“Secara umum program audit dalam audit investigatif adalah mengaudit. Setiap transaksi yang diduga ada kasus dari awal hingga akhir, baik sesuai dengan ketentuan yang umum atau ketentuan dari objek yang diperiksa. Setiap tahap pembelian atau pengadaan barang dicari tindakan-tindakan yang menyimpang dari ketentuan, baik yang ditetapkan perubahan maupun ketentuan yang umum seperti Keppres”.

Dari uraian diatas dapat diartikan bahwa program audit investigatif mendeskripsikan sifat kegiatan audit investigatif dan menyediakan kerangka kerja untuk melaksanakan dan mengelola pekerjaan audit investigatif yang dilakukan oleh auditor investigatif.

2.6.8 Pembuktian dalam Audit Investigatif

2.6.8.1 Bukti

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2008) yang dimaksud dengan Bukti adalah sebagai berikut :

“Bukti berarti sesuatu yang menyatakan kebenaran suatu hal atau peristiwa, keterangan nyata, dan hal yang menjadi tanda perbuatan jahat”.

Tindakan pendidikan yang berupaya menunjukkan kebenaran suatu hal atau peristiwa yang merupakan pengumpulan bukti yang dikemukakan oleh Tuanakotta (2007) adalah sebagai berikut :

1. Membuat Berita Acara Pemeriksaan: Saksi, Berita Acara Pemeriksaan Tersangka, dan Berita Acara Pemeriksaan Ahli.
2. Memperoleh laporan ahli.
3. Menyita surat serta barang bukti.

Bukti yang diperoleh menurut Arens *et all* (2011:227) harus memiliki sifat sebagai berikut :

1. Relevansi Bukti

Bukti audit harus berkaitan atau relevan dengan tujuan audit yang akan diuji oleh auditor sebelum bukti tersebut dianggap tepat.

2. Reabilitas Bukti/Komponen

Bukti audit harus mengacu kepada tingkat dimana bukti audit tersebut dianggap terpercaya atau layak dipercaya.

3. Kecakapan Bukti

Kecakapan bukti dapat diukur, terutama diukur dengan ukuran sampel yang dipilih auditor.

2.6.8.2 Barang Bukti

Definisi barang bukti menurut Tuanakotta (2007:447) adalah sebagai berikut :

“Benda baik yang bergerak atau yang tidak bergerak, yang berwujud maupun yang tidak berwujud, yang mempunyai hubungan dengan tindak pidana yang terjadi”.

Agar dapat dijadikan bukti maka benda yang dimaksud dalam pengertian diatas harus disita terlebih dahulu oleh penyidik dengan surat izin Ketua Pengadilan Negeri di daerah hukumnya dimana benda itu berada. Sedangkan penyitaan yang dilakukan oleh KPK (Komisi Pemberantasan Korupsi) tidak memerlukan izin dari Ketua Pengadilan Negeri setempat.

2.6.8.3 Saksi Ahli dan Keterangan Ahli

Auditor sering bertugas untuk memberikan testimoni dalam penuntutan kriminal yang berhubungan dengan potensi mereka, dimana jasa mereka dipergunakan sebagai saksi pembela dalam hal yang melibatkan masalah akuntansi dan auditing.

Pendapat mengenai Saksi ahli yang dikemukakan oleh Tunggal (2009:44) adalah sebagai berikut :

“Akuntan dan auditor yang memenuhi syarat sebagai ahli tehnik pada umumnya bukan tugas yang sulit. Pertanyaan yang diajukan pada mereka mengenai bidang potensi mereka. Untuk menjadi saksi ahli yang dapat dipercaya. Seseorang harus berpengalaman umum dalam bidang pendidikannya sendiri dan pengalamannya, praktik yang khusus dalam profesinya, jika berhubungan dengan kasus”.

Sedangkan keterangan ahli pada umumnya dilampirkan pada surat dakwaan Jaksa. Keterangan ahli dibuat ringkas mungkin dan tidak menggunakan kertas yang bertuliskan kepala satuan pengawasan yang ditandatangani oleh tim audit. Isi dari keterangan ahli yang dikemukakan oleh Karni (2000: 150) adalah sebagai berikut :

1. Dasar Hukum

Berupa:

- a. Pasal 120 Ayat (1) KUHP.
- b. Surat permintaan bantuan tenaga ahli dari Kejaksaan atau Kepolisian.
- c. Surat permintaan dari Kepala Satuan Pengawasan yang menugaskan auditor.

2. Perbuatan melawan hukum dari terdakwa

Berisi perbuatan melawan hukum dari terdakwa untuk pidana umum perbuatan melawan hukum adalah melawan hukum formal, sedangkan kasus korupsi perbuatan melawan hukum adalah melawan hukum formal, sedangkan kasus korupsi perbuatan melawan hukum adalah hukum material dan hukum formal.

3. Kepentingan yang melekat pada perbuatan melawan hukum

Untuk pidana umum mencangkup kerugian yang di derita objek yang diperiksa, misalnya kerugian perusahaan. Untuk kasus korupsi adalah kerugian yang merupakan kerugian negara dan atau perekonomian negara.

2.7 Kualitas Audit

Apapun tugas yang dilakukan oleh auditor, yang dibutuhkan adalah sebuah hasil kerja yang berkualitas. Berdasarkan teori agensi (*agency theory*) yang mengasumsikan bahwa manusia itu selalu *self interest* maka kehadiran pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan antara *principal* dan agen sangat diperlukan, dalam hal ini adalah auditor independen. Investor akan lebih cenderung pada data yang dihasilkan dari kualitas audit yang tinggi.

2.7.1 Pengertian Kualitas Audit

De Angelo (1981) menyatakan bahwa :

“Audit quality as the market-assessed joint probability that a given auditor will both detect material misstatements in the client’s financial statements and report the material misstatement”.

Berdasarkan kutipan di atas, kualitas audit dapat di definisikan sebagai kemungkinan di mana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya.

Deis dan Groux (1992) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor.

Sementara itu AAA *Financial Accounting Commite* (2000) menjelaskan bahwa:

Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users' perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise.

Kualitas audit yang baik mengharuskan kedua kompetensi (keahlian) dan kemandirian. Sifat-sifat ini memiliki dampak langsung pada kualitas audit yang sebenarnya, serta efek interaktif potensial. Selain itu, persepsi pengguna laporan keuangan terhadap kualitas audit adalah fungsi dari persepsi mereka terhadap independensi dan keahlian auditor.

Para pengguna laporan keuangan berpendapat bahwa kualitas audit terjadi jika auditor dapat memberikan jaminan tidak ada salah saji yang material (*miss material misstatement*) atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan *auditee*.

2.7.2 Penerapan Standar Auditing

Ikatan Akuntan Indonesia (**IAI, 2001**) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu.

Seorang auditor dituntut untuk dapat menghasilkan kualitas pekerjaan yang tinggi karena auditor mempunyai tanggung jawab yang besar terhadap pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan suatu perusahaan termasuk masyarakat. Tidak hanya bergantung pada klien saja tetapi auditor juga merupakan pihak yang mempunyai kualifikasi untuk memeriksa dan menguji apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar pelaporan dalam Standar Auditing (**IAPF: 2011**) yang menyatakan bahwa:

“Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum”.

Standar pelaporan pertama ini mengharuskan auditor untuk menggunakan prinsip akuntansi yang berlaku umum sebagai kriteria yang ditetapkan. Istilah prinsip akuntansi berlaku umum yang digunakan dalam standar pelaporan pertama yang dimaksudkan meliputi prinsip dan praktik akuntansi serta metode penerapannya.

Berdasarkan **Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: Per/05/M.Pan/03/2008** Tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, kualitas dari laporan hasil audit mengharuskan laporan auditnya tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, jelas, dan ringkas mungkin untuk menghasilkan kualitas audit yang baik.

1. Tepat Waktu

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil audit harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat

disampaikan nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil audit. Oleh karena itu, auditor harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan audit dengan dasar pemikiran tersebut. Selama audit berlangsung, audit harus mempertimbangkan adanya laporan hasil audit sementara untuk hal yang material kepada auditi dan/atau kepada pihak lain yang terkait.

Laporan hasil audit sementara sementara tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil audit akhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal yang membutuhkan perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil audit akhir diselesaikan.

2. Lengkap

Agar menjadi lengkap, maka laporan hasil audit harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi sasaran audit, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil audit. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil audit harus memasukan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai. Laporan harus memberikan perspektif yang wajar mengenai aspek kedalaman dan signifikansi temuan audit seperti frekuensi terjadinya penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atau transaksi yang diuji, serta hubungan antara temuan audit dengan kegiatan entitas yang diaudit.

Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai. Umumnya, satu kasus kekurangan/kelemahan saja tidak cukup untuk mendukung suatu simpulan yang luas atau rekomendasi yang berhubungan dengan simpulan tersebut.

Satu kasus itu hanya dapat diartikan sebagai adanya kelemahan, kesalahan atau kekurangan data pendukung oleh karenanya informasi yang terinci perlu diungkapkan dalam laporan hasil audit untuk meyakinkan pengguna laporan hasil audit tersebut.

3. Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil audit bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil audit dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil audit dari substansi laporan tersebut. Demikian pula, laporan hasil audit yang tidak akurat dapat merusak kredibilitas APIC yang menerbitkan laporan hasil audit dan mengurangi efektifitas laporan hasil audit. Laporan hasil audit harus memuat informasi yang didukung oleh bukti yang kompeten yang relevan dalam kertas kerja audit. Apabila terdapat data material terhadap temuan audit tetapi auditor tidak melakukan pengujian terhadap data tersebut, maka auditor harus secara jelas menunjukkan dalam laporan hasil auditnya bahwa data tersebut tidak diperiksa dan tidak membuat temuan atau rekomendasi berdasarkan data tersebut.

Bukti yang dicantumkan dalam laporan hasil audit harus masuk akal dan mencerminkan kebenaran mengenai masalah yang dilaporkan. Penggambaran yang benar berarti penjelasan secara akurat tentang lingkup dan metodologi audit, serta penyajian temuan yang konsisten dengan lingkup audit. Salah satu cara

untuk meyakinkan bahwa laporan hasil audit telah memenuhi standar pelaporan adalah dengan menggunakan proses pengendalian mutu seperti proses referensi.

Proses referensi (Tuanakotta,2007:400) adalah proses dimana seorang auditor yang tidak terlibat dalam proses audit tersebut tersebut menguji bahwa suatu fakta, angka atau tanggal telah dilaporkan dengan benar, bahwa temuan telah didukung dengan dokumentasi audit dan bahwa simpulan dan rekomendasi secara logis didasarkan pada data pendukung

4. Objektif

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

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

Redaksi laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi auditor. Meskipun temuan auditor harus disajikan secara jelas dan terbuka, auditor harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan. Cara terbaik untuk itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan adanya sikap membela diri dan menentang dari

entitas yang diaudit. Meskipun kritik terhadap kinerja yang telah lalu sering kali dibutuhkan, laporan hasil audit harus menekankan perbaikan yang diperlukan.

5. Meyakinkan

Agar meyakinkan, maka laporan harus dapat menjawab sasaran audit, menyajikan temuan, kesimpulan, serta rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan perhatian itu dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil audit.

6. Jelas

Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar digunakan sejarang mungkin.

Apabila diperlukan, auditor dapat membuat ringkasan laporan untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga diperhatikan oleh pengguna laporan hasil audit. Ringkasan tersebut memuat jawaban terhadap sasaran audit, temuan-temuan yang paling material, dan rekomendasi. Pengorganisasian laporan secara logis, keakuratan dan ketepatan dalam menyajikan fakta merupakan hal yang penting untuk memberi kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan

hasil audit. Penggunaan judul, sub judul, dan kalimat topik (utama) akan membuat laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti gambar, bagan, grafik, dan peta) dapat digunakan untuk menjelaskan dan memberikan *resume* terhadap suatu masalah yang rumit.

7. Ringkas

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang dari pada yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari. Meskipun banyak peluang untuk mempertimbangkan isi laporan, laporan yang lengkap tetapi ringkas, akan mencapai hasil yang lebih baik.

Dari penjelasan standar pelaporan pertama dalam standar auditing dan standar audit APIP, maka kualitas audit dapat diukur dengan menggunakan indikator kesesuaian pemeriksaan dengan standar auditing dan kualitas laporan hasil audit.

Menurut penjelasan berdasarkan *Center for Audit Quality* (2014:3) disebutkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh 4 macam, yaitu:

1. Gaya Kepemimpinan.

Menekankan akan pentingnya kualitas audit, kepatuhan terhadap standar profesional, independensi dan objektivitas, serta memegang akuntabilitas untuk mencapai efektivitas sistem audit perusahaan agar dapat mengontrol kualitas.

2. Pengetahuan, Pengalaman, dan Kerja Tim.

Staf professional/Auditor yang berpengetahuan, berpengalaman, dan punya waktu yang cukup untuk melakukan audit yang berkualitas.

3. Monitoring/Pengawasan.

Proses dan kontrol dilakukan untuk menilai kinerja perikatan audit serta dapat memahami sistem perusahaan audit kontrol mengenai kualitas dan membuat perubahan bila diperlukan.

4. Pelaporan Audit.

Laporan yang handal, berguna dan tepat waktu serta dapat berkomunikasi secara efektif dengan auditor

2.7.3 Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit Investigatif

Sebagaimana mestinya dijelaskan bahwa pada dalam memberikan kualitas audit investigasi berdasarkan (BPKP,2007) sangat ditentukan oleh empat faktor,yaitu:

1. Kecepatan dalam penyelesaian penugasan audit dan kecepatan dalam penyampaian laporan hasil audit kepada pihak penyidik.
2. Adanya komunikasi yang baik antara auditor dengan pihak penyidik/jaksa penuntut umum (JPU).
3. Laporan hasil audit telah memenuhi kebutuhan penyidik (professional, lengkap, akurat, objektif, jelas dan meyakinkan).
4. Auditor memiliki kemampuan yang memadai untuk tampil sebagai pemberi keterangan ahli (saksi ahli) di persidangan.

2.8 Penelitian Terdahulu

Berikut ini akan disajikan beberapa rangkuman mengenai penelitian terdahulu yang berkaitan dengan judul penelitian ini yaitu “Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Investigatif”.

Tabel 2 1 Review Penelitian Terdahulu

No	Nama Penelitian	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Alat Uji/Sampel	Hasil Penelitian	Perbedaan Penelitian	Persamaan Penelitian
1	Linda Elizabeth DeANGELO, Univesity of Pennsylvania, Philadelphia, PA 19104, (USA, 1981)	Auditor Size and Audit Quality	Auditor Size, Audit Quality	Analisis deskriptif	Kualitas Audit tidak memandang berdasarkan seberapa besar kecilnya sebuah perusahaan	Penggunaan terhadap variabel (X_1 dan X_2) serta metode penelitian dan objek penelitian	Menggunakan variabel kualitas audit
2	Qian Hao, Wilkes University Breis Hall, 84 W. South Street Wilkes-Barre, PA, 18766, (USA, 2011)	Audit quality and independence in China: Evidence from Going-Concern Qualifications Issued During 2004-2007	Audit Quality, Independence and Going Concern	Metode deskriptif dengan data primer	Kualitas Audit dikualifikasikan secara signifikan mengenai <i>going concern</i> atau kualitas akrual	Penggunaan terhadap variabel kompetensi (X_1) dan audit investigasi serta dalam objek penelitian	Menggunakan variabel independensi dan kualitas audit
3	Dr. A.O. Enofe Faculty of Management Scienses, Department of Accounting, University of Benin, Benin City, Edo State, (Nigeria, 2013)	Audit Quality and Auditors Independence in Negria: An Empirical Evaluation	Audit Quality, Auditor Independence, Empirical Evaluation	Metode deskriptif dengan data primer	Dasar auditor independen dapat memberi pengaruh signifikan terhadap kualitas audit	Penggunaan terhadap variabel X_2 dan audit investigasi serta dalam objek penelitian	Menggunakan variabel independensi dan kualitas audit

4	Yan Zhang, Jian Zhou, Nan Zhou. Journal of Accounting and Public Policy 26 (2007) 300-327	Audit Committee Quality, auditor Independence, And internal Control Weakness	Audit committee quality, auditor independence, internal control weaknesses	Metode deskriptif dengan data primer	Kualitas komite audit, auditor independen, berpengaruh terhadap internal kontrol.	Penggunaan terhadap variabel X ₂ serta dalam objek penelitian	Menggunakan variabel independensi auditor
5	Semiu Babatunde Adeyemi Departemen of Accounting, University of Lagos. International Journal of Business and Management Vol.5, No.5; May 2010	Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria	Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics	Analisis Deskriptif	Kualitas audit memberikan pengaruh secara efektif terhadap tata kelola perusahaan dan karakteristik perusahaan	Perbedaan mengenai variabel X ₁ dan X ₂ serta mengenai audit investigasi, dan objek penelitiannya	Menggunakan variabel dependen kualitas audit sebagai variabel
6	Mahdi SALEHI, Accounting and Management Department, Guilan University, (Iran 2010)	An Investigation of the Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange	Investigation, Audit Quality and Accrual Reliability	Metode deskriptif dengan data primer	Investigasi dan kualitas audit memberikan pengaruh terhadap ukuran perusahaan	Perbedaan mengenai variabel X ₁ dan X ₂ , dan objek penelitiannya	Menggunakan variabel investigatif dan kualitas audit
7	Ali Mansouri, Reza Pirayesh, Mahdi Salehi, Zanzan University, Iran. Vol.4, No.2 February 2009.	Audit Competence and Audit Quality : Case in Emergening Economy	Audit Competence and Audit Quality	Quesioner	Kompetensi kualitas audit berpengaruh untuk mendeteksi penipuan penting membentuk komite audit yang meningkatkan independensi audit dan kualitas audit	Perbedaan mengenai variabel X ₂ independensi auditor Dan audit investigatif	Menggunakan variabel kompetensi auditor dan kualitas audit
8	Syamsudidin, I Made Sudarma, Abdul Hamid Habbe, Mediaty.	The Influences Of Ethics, Independence, And	Ethics, Independence, Competence on Quality	Kuesioner	Etika, independensi, dan kompetensi	Perbedaan variabel etika dan sikap skeptisme	Menggunakan variabel independensi, kompetensi,

	University of Hassanudin, Indonesia. Vol.2 issue 7 (2014)	Competence On The Quality Of An Audit Through The Influence of Professional Skepticism	Audit, and Professional Skepticism		dalam kualitas audit berpengaruh terhadap sika skeptisme seorang auditor.	auditor	dan kualitas audit sebagai variabel X. Dang menggunakan objek penelitian yang sama
9	Abdul Halim, Sutrisno, Rosidi, dan M. Achsim. Gajayana University Malang, Indonesia. Vol.3, issue 6, June 2014	Effects of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variabel	Audit quality, auditor's independence, audit time budget, professional	Analisis deskriptif	Kompetensi dan independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit	Perbedaan variabel audit investigasi, serta objek penelitiannya berbeda	Menggunakan variabel kompetensi dan kualitas audit
10	Asri Usman, Made Sudarma, Hamid Habbe, Darwis Said. Hassanudin University Makassar. Journal of Business and Management (IOSR-JBM) Jan:2014	Effect of Competence Factor, Independence and Attitude against Professional Auditor Audit Quality Improve Performance in Inspectorate	Competence, Independence, Professional attitude and audit quality	Kuesioner	Kompetensi audit berpengaruh terhadap kualitas audit	Perbedaan antara variabel independensi auditor investigasi	Menggunakan variabel kompetensi dan kualitas audit, serta objek penelitiannya sama

2.9 Kerangka Pemikiran

Seiring dengan meningkatnya penanganan kasus tindak pidana korupsi yang dilaksanakan oleh pihak penyidik kepolisian dan kejaksaan, berdampak pada tingginya permintaan mereka kepada lembaga pengawasan seperti BPKP Provinsi Jawa Barat untuk melakukan audit forensik dalam rangka menemukan atau mengungkap terjadinya fraud serta mencari pihak-pihak terkait yang menyebabkan terjadinya fraud.

Untuk memenuhi harapan serta terpenuhinya kualitas audit forensik yang diinginkan oleh pihak peyidik, maka perlu diikuti dengan kompetensi atau kemampuan teknis seorang auditor forensik serta sikap netral atau tidak mudah dipengaruhi oleh pihak pihak tertentu yang memiliki kepentingan.

Deis dan Groux (1992) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor.

Sementara itu AAA *Financial Accounting Commite* (2000) menjelaskan bahwa:

Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users' perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise.

Kualitas audit yang baik mengharuskan kedua kompetensi (keahlian) dan kemandirian. Sifat-sifat ini memiliki dampak langsung pada kualitas audit yang sebenarnya, serta efek interaktif potensial

Dalam Kode Etik Akuntan Publik disebutkan 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 merupakan salah satu karakter penting untuk profesi akuntan publik. Kode Etik Akuntan Indonesia pasal 1 ayat 2 menyatakan bahwa setiap anggota harus mempertahankan objektivitas, akan bertindak adil tanpa dipengaruhi tekanan dan permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Auditor yang menegakan independensinya, tidak akan terpengaruh dan dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpai dalam proses pemeriksaan.

Hal ini di didukung dalam penelitian (A Basit,2014) yang menyatakan bahwa seorang yang memasuki karier sebagai auditor, ia harus lebih dulu mencari pengalaman profesi dibawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Dengan kata lain, salah satu faktor penting yang akan mempengaruhi kualitas audit adalah pendidikan formal dan pengalaman kerja yang telah ditempuh oleh seorang auditor serta adanya peran ketidak pihakan terhadap orang berkepentingan.

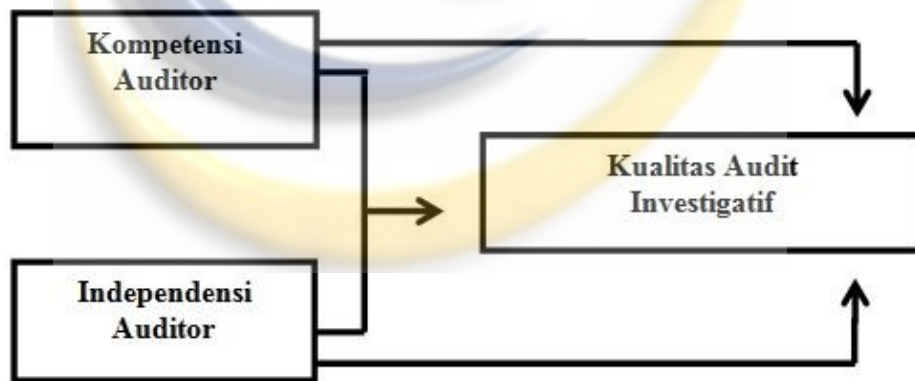
Kemudian (Nizarul,2007) menyatakan bahwa pengalaman akan memberikan dampak pada setiap keputusan yang diambil dalam pelaksanaan audit sehingga diharapkan setiap keputusan yang diambil adalah merupakan keputusan yang tepat. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja yang dimiliki auditor maka akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan.

Seperti penjelesan diatas telah menyatakan bahwa pengalaman dan pengetahuan merupakan faktor penting yang berkaitan dengan pemberian opini audit, yang mana hal ini tersebut termasuk dalam risiko audit sebagai gambaran dalam menilai dari pada kualitas audit.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor memiliki keterkaitan dengan kualitas audit. Keterkaitan tersebut dapat berdampak positif atau negatif tergantung pada pihak yang melaksanakannya dalam suatu instansi pemerintah dalam hal ini adalah BPKP RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat.

Atas dasar pemikiran di atas dapat digambarkan dalam paradigma penelitian sebagai berikut:

Gambar 2 1 Paradigma Penelitian



Gambar 2 1 Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit Investigatif

2.10 Hipotesa Penelitian

2.10.1 Hubungan Kompetensi Auditor dengan Kualitas Audit Investigatif

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Sedangkan, standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit akan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Oleh karena itu, maka setiap auditor wajib memiliki kemahiran profesionalitas dan keahlian dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Dalam melaksanakan audit, akuntan publik harus bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002:83).

(Mulyadi,2002) yang menyatakan bahwa seorang yang memasuki karier sebagai auditor, ia harus lebih dulu mencari pengalaman profesi dibawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Dengan kata lain, salah satu faktor penting yang akan mempengaruhi kualitas audit adalah pendidikan formal dan pengalaman kerja yang telah ditempuh oleh seorang auditor.

Kemudian dalam (M Salehi, 2014) memberikan penjelasan bahwa:

“Experience will have an impact on any decision taken in the implementation of the audit so expect every decision taken is the right decision.”

Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan pengalaman akan memberikan dampak pada setiap keputusan yang diambil dalam pelaksanaan audit sehingga diharapkan setiap keputusan yang diambil adalah merupakan keputusan yang tepat. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja yang dimiliki auditor maka akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan.

Seperti penjelasan diatas telah menyatakan bahwa pengalaman dan pengetahuan merupakan faktor penting yang berkaitan dengan pemberian opini audit, yang mana hal ini tersebut termasuk dalam risiko audit sebagai gambaran dalam menilai dari pada kualitas audit.

Agar dapat melaksanakan tugas dan tanggung jawab secara profesional maka diperlukan kualifikasi kompetensi auditor untuk melaksanakan tugas pengawasan sesuai dengan jenjang jabatannya. Kualifikasi kompetensi auditor tersebut perlu diatur dalam suatu standar kompetensi auditor. Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara (BKN) Nomor: 43/KEP/2001, 20 Juli 2001 tentang Standar Kompetensi Jabatan Struktural Pegawai Negeri Sipil pasal 1 menyatakan sebagai berikut: (a) kompetensi, yaitu kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang Pegawai Negeri Sipil (PNS) berupa pengetahuan, keahlian, dan sikap perilaku yang yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya, (b) kompetensi umum, yaitu kemampuan dan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang PNS berupa pengetahuan dan sikap perilaku yang diperlukan dalam

melaksanakan tugas jabatan struktural yang dipangkunya, (c) kompetensi khusus, yaitu kemampuan dan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang PNS berupa keahlian untuk melaksanakan tugas jabatan struktural yang dipangkunya

Dalam audit investigasi tidak dapat dilepaskan adanya istilah *fraud*. *Fraud* adalah penggelapan yang meliputi berbagai kecurangan antara lain penipuan yang disengaja (*intentional deceit*), pemalsuan rekening (*falsification of account*), praktik jahat (*corrupt practices*), penggelapan atau pencurian (*embezzlement*), korupsi (*corruption*) dan sebagainya .

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

Lebih khusus, dalam (Tuanakotta 2007:201) menjelaskan bahwa investigasi adalah audit dengan tujuan khusus yaitu untuk membuktikan dugaan penyimpangan dalam bentuk kecurangan (*fraud*), ketidakteraturan (*irregularities*), pengeluaran ilegal (*illegal expenditure*) atau penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*) di bidang pengelolaan keuangan negara yang memenuhi unsur-unsur tindak pidana korupsi dan atau, kolusi, nepotisme yang harus diungkapkan oleh auditor serta ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang kejaksaan atau kepolisian berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Kualitas audit bisa dikatakan sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien.

Probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung dari pada independensi auditor.

Menurut (DeAngelo,1981) mengemukakan bahwa:

“Quality audit services market is defined as the combined assessed the probability that the auditor will be given either (a) finding a violation in the client's accounting system, and (b) report the violation. The probability that a given auditor will depend on the auditors found violations of technology capabilities, audit procedures used in a given audit, sampling rate, etc. conditional probability to report violations found was the size of the independence of an auditor of a particular client.”

Berdasarkan penjelasan diatas bahwa kualitas jasa audit didefinisikan sebagai gabungan dinilai pasar probabilitas bahwa auditor akan diberikan baik (a) menemukan pelanggaran dalam klien sistem akuntansi, dan (b) melaporkan pelanggaran. Probabilitas bahwa diberikan auditor akan menemukan pelanggaran tergantung pada auditor teknologi kemampuan, prosedur audit yang digunakan pada audit yang diberikan, tingkat sampling, dll probabilitas bersyarat melaporkan pelanggaran yang ditemukan adalah ukuran independensi seorang auditor dari klien tertentu.

Dalam konteks sektor pemerintahan di Indonesia, pendekatan kedua dan ketiga dapat diterapkan di Indonesia, namun untuk pendekatan pertama yang dirangkum oleh (Lowensohn *et al.*,2005) dengan menggunakan proksi seperti ukuran auditor, kualitas laba, reputasi KAP, besarnya *audit fee*, maupun tuntutan hukum pada auditor tidak dapat diterapkan. Hal ini karena BPK-RI adalah satu-satunya lembaga negara yang bertanggungjawab terhadap pemeriksaan dan

tanggungjawab pengelolaan keuangan negara, sehingga proksi tersebut tidak bisa sebagai proksi kualitas audit pada lembaga pemerintah.

Berdasarkan penjelasan (Meier dan Fuglister,1992) melakukan penelitian tentang *How to improve audit quality: perception of auditors and clients*. Menggunakan variabel dependen *audit quality* dan variabel independen *Perception of Auditors, Perceptions of Clients*. Dalam penelitian tersebut mengungkapkan bahwa pengalaman dalam melakukan audit mempunyai dampak yang signifikan terhadap kualitas auditor. Hasil wawancara yang dilakukan oleh Meier dan Fuglister (1992) terhadap auditor dan klien menunjukkan bahwa auditor dan klien setuju bahwa pelatihan dan supervisi akan meningkatkan kualitas auditor. Oleh karena itu dapat dipahami bahwa seorang auditor yang memiliki pengetahuan dan pengalaman yang memadai akan lebih memahami dan mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam dan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks dalam lingkungan audit kliennya.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi kompetensi yang dimiliki auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkannya.

H₁ : Kompetensi Auditor berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit Investigatif.

2.10.2 Hubungan Independensi Auditor dengan Kualitas Audit Investigatif

Selain keahlian audit, 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 (BPKP, 1998). Pernyataan standar umum kedua SPKN adalah:

“Dalam 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”.

Dalam penelitian yang dilakukan (Qian Hao *et al.*, 2007) yang berjudul “*Audit Quality and Independence in China: Evidence from Going-Concern Qualifications Issued During 2004-2007*” , menemukan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal tersebut berarti kualitas audit didukung oleh sampai sejauh mana auditor mampu bertahan dari tekanan klien disertai dengan perilaku etis yang dimiliki.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor memiliki keterkaitan dengan kualitas audit. Keterkaitan tersebut dapat berdampak positif atau negatif tergantung pada pihak yang melaksanakannya dalam suatu instansi pemerintah dalam hal ini adalah BPKP RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat.

H₂ : Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit Investigatif.

2.10.3 Hubungan Kompetensi dan Independensi Auditor dengan Kualitas Audit Investigatif

Sementara itu menurut *American Accounting Association* (AAA, 2000) menjelaskan bahwa:

Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users' perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise.

Kualitas audit yang baik mengharuskan kedua kompetensi (keahlian) dan kemandirian. Sifat-sifat ini memiliki dampak langsung pada kualitas audit yang sebenarnya, serta efek interaktif potensial. Selain itu, persepsi pengguna laporan keuangan terhadap kualitas audit adalah fungsi dari persepsi mereka terhadap independensi dan keahlian auditor.

Para pengguna laporan keuangan berpendapat bahwa kualitas audit terjadi jika auditor dapat memberikan jaminan tidak ada salah saji yang material (*miss material misstatement*) atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan *auditee*.

DeAngelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit yang baik ditentukan oleh keahlian dan independensi auditor. Dapat disimpulkan bahwa kompetensi dan independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas kualitas audit yang dihasilkan. Selain dengan kompetensi yang baik, hal tersebut juga didukung dengan independensi yang dimiliki akuntan publik maupun auditor sehingga mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Maka hipotesis ketiga dari penelitian ini adalah :

H₃ : Kompetensi dan Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit Investigatif.