

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Kompetensi Auditor Investigasi

2.1.1.1 Pengertian Audit dan Jenis Audit

Arens *et.al*, (2012:4) mengungkapkan pengertian *auditing* sebagai berikut:

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

Pengertian di atas dapat diartikan sebagai berikut:

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”

Sedangkan Konrath (2002) dalam Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2009:42) mengungkapkan pengertian *auditing* sebagai berikut:

“Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and event to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the result to interested users”

Pengertian di atas dapat diartikan sebagai berikut:

“*Auditing* adalah suatu proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa *auditing* adalah proses pengumpulan dan evaluasi bukti secara sistematis guna menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Selain itu, *auditing* dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Soekrisno Agoes dan Jan Hoesada (2009:44) mengemukakan jenis *auditing* terbagi menjadi 6 (enam) jenis di antaranya:

“1. *Financial* atau *General Audit* (Audit Keuangan atau Audit Umum)

Financial atau *General Audit* dilaksanakan untuk menentukan apakah seluruh laporan (informasi yang diuji) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Secara umum, kriteria itu disebut sebagai Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan,

2. *Special Audit* (Audit Khusus)

Audit khusus adalah audit yang dilakukan atas lingkup audit yang bersifat khusus. Jika memang terjadi kecurangan auditor hanya menyatakan fakta bukan opini/pendapat. Fakta tersebut mengenai berapa besar jumlah kerugian dan bagaimana modus operandinya,

3. *Information Technology Audit* (Audit Teknologi Informasi)

Audit teknologi informasi adalah bentuk pengawasan dan pengendalian dari infrastruktur teknologi informasi secara menyeluruh untuk menentukan apakah sistem informasi telah bekerja secara efektif dalam mencapai target organisasinya,

4. *Government Audit* (Audit Sektor Publik)

Audit sektor publik adalah audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintah atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan pada pemerintah,

5. Compliance Audit (Audit Ketaatan)

Audit ketaatan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah organisasi atau entitas sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku baik yang ditetapkan oleh pihak intern (Manajemen, Dewan Komisaris) maupun pihak ekstern (Pemerintah, Bapepam-LK, Bank Indonesia, Direktorat Jendral Pajak dan lain-lain),

6. Social atau Environment Audit (Audit Lingkungan)

Definisi audit lingkungan menurut Kep. Men.LH 42/1994 adalah suatu alat manajemen yang meliputi evaluasi secara sistematis, terdokumentasi, periodik dan objektif tentang bagaimana suatu kinerja organisasi sistem manajemen dan peralatan dengan tujuan memfasilitasi kontrol manajemen terhadap pelaksanaan upaya pengendalian dampak lingkungan dan pengkajian pemanfaatan kebijakan usaha atau kegiatan terhadap peraturan perundang-undangan tentang pengelolaan lingkungan.”

Sedangkan Pusdiklatwas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

(2008:12) mengelompokan jenis audit ke dalam dua kelompok, yaitu :

“1. Jenis Audit Menurut Pihak yang Melakukan Audit

A. Audit Intern

Audit intern adalah audit yang dilakukan oleh pihak dari dalam organisasi *auditee* (pihak yang diaudit). Audit intern dilaksanakan dalam rangka pelaksanaan fungsi pengawasan dalam manajemen,

B. Audit Ekstern

Audit ekstern adalah audit yang dilakukan oleh pihak di luar organisasi *auditee*. Dalam pemerintahan Republik Indonesia peran audit ekstern dijalankan oleh Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK). BPK menjalankan audit atas pengelolaan keuangan negara (termasuk keuangan daerah) untuk dilaporkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

2. Jenis Audit Menurut Tujuan Pelaksanaan Audit

A. Audit Keuangan

Audit keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak yang berkepentingan tentang kesesuaian antara laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen (dalam hal ini Pemerintah) dengan Standar Akuntansi yang berlaku (dalam hal ini Standar Akuntansi Pemerintahan). Hasil dari audit keuangan adalah opini (pendapat) audit mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

B. Audit Kinerja atau Audit Operasional

Audit kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi dan efektifitas. Audit kinerja menghasilkan temuan, simpulan dan rekomendasi.

C. Audit Dengan Tujuan Tertentu

Audit dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang tidak termasuk dalam audit keuangan dan audit operasional. Dengan demikian dalam jenis audit tersebut di antaranya audit ketaatan dan audit investigasi.

a) Audit Ketaatan

Audit ketaatan adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara kondisi/pelaksanaan kegiatan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi *auditee*.

b) Audit Investigasi

Audit investigasi adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan memang benar terjadi atau tidak. Jika dugaan kecurangan terbukti audit investigasi harus mengidentifikasi pihak yang bertanggung jawab atas penyimpangan kecurangan tersebut.”

Pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa dalam audit tidak hanya audit keuangan saja melainkan ada beberapa jenis audit diantaranya audit kinerja, audit sektor publik, audit teknologi informasi, audit ketaatan, audit lingkungan serta audit investigasi.

2.1.1.2 Pengertian Audit Investigasi

Office of Audit Compliance (OAC) University of Pennsylvania dalam Karyono (2013:129) mengungkapkan pengertian investigasi sebagai berikut:

“An investigation encompasses a review of an operational area, looking for fraudulent transaction are to confirm a loss fraudulent act occurred to determine the amount loss to identify control weaknesses to asset the unit by prevent recurrences and law enforcement”.

Pengertian di atas dapat diartikan sebagai berikut:

“Investigasi meliputi kaji ulang atas bidang operasional untuk mencatat kecurangan transaksi keuangan. Investigasi kecurangan ditujukan untuk menegaskan terjadinya kecurangan, menetapkan jumlah kerugian, mengidentifikasi kondisi yang lemah, memberi rekomendasi perbaikan guna mencegah agar tidak terulang dan penegakan hukum”

Sedangkan Karyono (2013:131) mengungkapkan pengertian investigasi sebagai berikut:

“Investigasi merupakan metode atau teknik. Pendekatan investigasi didasarkan pada penilaian logis terhadap individu dan segala sesuatu atau benda terkait dengan perbuatan kecurangan. Penilaian individu mencakup saksi dan pelaku sebagai subjek sedangkan penilaian benda mencakup sarana dan segala jenis peralatan yang terkait dalam melakukan perbuatan kecurangan”

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa investigasi merupakan metode atau teknik, kaji ulang transaksi keuangan serta penilaian logis terhadap individu dan segala sesuatu terkait dengan kecurangan yang ditujukan untuk menegaskan kapan terjadinya kecurangan, menetapkan jumlah kerugian, mengidentifikasi kondisi yang lemah, serta dipergunakan dalam penegakan hukum.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 yang ditafsirkan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan dalam Dias Priantara (2013:28) mengemukakan audit investigasi sebagai berikut:

“Pemeriksaan investigasi sebagai audit khusus ditujukan untuk mengungkapkan kasus atau penyimpangan yang berindikasi Korupsi, Kolusi dan Nepotisme”.

Sedangkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 mengungkapkan pengertian audit investigasi sebagai berikut:

“Audit investigasi adalah proses mencari, menemukan dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunnya dilakukan tindakan hukum selanjutnya.”

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa audit investigasi adalah proses mencari, menemukan dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidak penyimpangan yang berindikasi korupsi, kolusi dan nepotisme guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya.

2.1.1.3 Jenis-jenis Audit Investigasi

Fitrawansyah (2013:22) mengelompokkan dua jenis audit investigasi sebagai berikut:

1. Audit Investigasi Proaktif

Audit investigasi proaktif adalah audit yang dilakukan pada entitas yang mempunyai risiko-risiko penyimpangan tetapi entitas tersebut dalam proses awal audit belum atau tidak didahului informasi tentang adanya indikasi penyimpangan yang dapat atau berpotensi menimbulkan kerugian keuangan atau kekayaan negara dan/atau perekonomian negara,

2. Audit Investigasi Reaktif

Audit investigasi reaktif mengandung langkah-langkah pencarian dan pengumpulan bukti-bukti yang diperlukan untuk mendukung dugaan atau sangkaan awal tentang indikasi adanya penyimpangan yang dapat atau berpotensi menimbulkan kerugian keuangan negara.”

Pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa audit investigasi tidak hanya dilakukan setelah mengetahui adanya penyimpangan (audit investigasi reaktif) namun audit investigasi dilakukan pada proses awal sebelum mengetahui adanya penyimpangan (audit investigasi proaktif).

2.1.1.4 Tahapan Audit Investigasi

Amrizal Sutan Kayo (2013:49) mengelompokan tahap audit investigasi menjadi 4 tahap yaitu:

1. Tahap Perencanaan

Tahap perencanaan audit investigasi terbagi menjadi 6 (enam) tahap yaitu:

a. Mendapatkan sumber informasi

Perencanaan audit investigasi dilakukan bilamana ada informasi tentang dugaan terjadinya tindak pidana korupsi. Informasi yang diperoleh bisa dari permintaan instansi penyidik Kejaksaan, Kepolisian, Komisi Pemberantasan Korupsi dan bisa atas permintaan unit Instansi Pemerintah baik Pemerintah Pusat maupun dari Pemerintah Daerah serta dari direksi BUMN dan BUMD.

b. Identifikasi masalah

Saat identifikasi masalah dilaksanakan *expose* antara penyidik (narasumber) dan auditor investigasi mengenai apakah informasi atau bukti awal yang diperoleh dari penyidik sudah mengandung unsur 5W+1H (*what, who, where, when, why, how*).

c. Membuat hipotesis

Saat membuat hipotesis auditor akan memprediksi berbagai kemungkinan penyimpangan yang dikembangkan berdasarkan informasi yang tersedia dan jawaban atas pertanyaan 5W+1H yang dihasilkan pada kegiatan *expose*.

d. Menyusun program kerja

Audit program antara lain berisi tujuan mendapatkan bukti/informasi tertentu, langkah-langkah/prosedur, petugas/auditor, waktu.

e. Penugasan

Kegiatan akhir dari tahap perencanaan adalah penerbitan surat tugas untuk melaksanakan audit investigasi.

2. Tahap Pelaksanaan

Tahap pelaksanaan audit investigasi terdiri dari:

a. Pembicaraan pendahuluan

Berdasarkan surat tugas, tim menghubungi pimpinan *auditee* untuk mengadakan pembicaraan pendahuluan dengan berpegang pada asas praduga tak bersalah. Pembicaraan pendahuluan ini diperoleh kesepakatan antara tim audit dan *auditee* dalam melaksanakan audit investigasi.

b. Pengumpulan bukti

Tujuan pengumpulan bukti dimaksudkan untuk menentukan apakah bukti awal diterima dalam pengaduan dugaan kecurangan. Pada tahap pengumpulan bukti dapat dilakukan dengan menggunakan teknik pengujian fisik, konfirmasi, dokumentasi, observasi, dan tanya jawab

c. Evaluasi bukti

Kegiatan ini adalah tindakan untuk meyakinkan bahwa bukti-bukti yang terkumpul memiliki kaitan dan mendukung alat bukti dari sudut pandang

hukum pembuktian tindak pidana korupsi dan membuktikan hipotesis yang telah dikembangkan.

3. Supervisi

Pada setiap tahap audit investigasi pekerjaan auditor harus disupervisi secara memadai untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatkan kemampuan auditor.

4. Tahap Pelaporan

Laporan hasil audit investigasi bertujuan mengkomunikasikan hasilnya kepada aparat penegak hukum dan pihak lain yang terkait. Dalam laporan hasil audit investigasi menginformasikan:

1. Dasar penugasan
2. Ruang lingkup penugasan
3. Temuan audit yang memuat:
 - Jenis penyimpangan
 - Pengungkapan fakta-fakta dan proses kejadian
 - Penyebab dan dampak penyimpangan
 - Pihak yang diduga terlibat/bertanggung jawab
 - Bukti yang diperoleh
4. Pembicaraan akhir dengan *auditee*
5. Pembicaraan kesepakatan dengan instansi penyidik”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat disimpulkan tahapan audit investigasi terdiri dari 4 tahap. Tahap perencanaan terdiri dari menetapkan sumber informasi, identifikasi masalah, membuat hipotesa, menyusun program kerja dan membuat surat tugas. Tahap pelaksanaan terdiri dari pembicaraan pendahuluan, pengumpulan bukti dan evaluasi bukti. Supervisi dilaksanakan untuk mengetahui pemahaman tim audit atas tujuan dan rencana audit, kesesuaian pelaksanaan audit dengan standar, ketaatan terhadap prosedur audit, kelengkapan bukti-bukti yang terkandung dalam kertas kerja audit serta pencapaian tujuan audit. Sedangkan tahap pelaporan merupakan akhir dari tahap audit investigasi memuat hasil audit yang telah dilaksanakan secara tertulis yang menginformasikan dasar penugasan, ruang lingkup penugasan, temuan audit, pembicaraan akhir dengan *auditee* serta pembicaraan kesepakatan dengan instansi penyidik.

2.1.1.5 Kompetensi Auditor Investigasi

Spencer & Spencer dalam Eddy Mulyadi Soepardi (2012:15)

mengungkapkan pengertian kompetensi sebagai berikut:

“Kompetensi merupakan karakteristik dasar yang dimiliki oleh seorang individu yang merupakan bagian dari kepribadian mendalam dan melakat pada seseorang. Kompetensi memiliki hubungan secara kausal atau sebab akibat dengan kriteria yang dijadikan acuan yang digunakan untuk memprediksi kinerja seseorang”

Pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa kompetensi adalah karakteristik dasar individu sebagai bagian dari kepribadian mendalam serta melakat pada diri individu dan memiliki hubungan sebab akibat dengan kriteria yang digunakan untuk memprediksi kinerja seseorang, artinya bahwa jika mempunyai kompetensi yang tinggi sesuai dengan kriteria yang dijadikan acuan maka akan mempunyai kinerja tinggi.

Di samping itu, Eddy Mulyadi Soepardi (2012:16) mengungkapkan pengertian kompetensi sebagai berikut:

“Kompetensi merupakan kemampuan untuk dapat memenuhi tuntutan organisasi yang sangat kompleks termasuk keterampilan dan perilaku. Kompetensi yang harus dimiliki tidak hanya berupa kompetensi teknis yaitu kompetensi yang terkait dengan kemampuan pengetahuan dan keterampilan untuk mengerjakan bidang tugas yang diemban namun juga kompetensi etis yaitu kemampuan untuk bersikap dan berperilaku sesuai dengan aturan perilaku organisasi dan kaidah norma kepatutan umum yang berlaku di masyarakat”

Pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa kompetensi merupakan kemampuan termasuk pengetahuan, keterampilan untuk dapat memenuhi tuntutan organisasi berkaitan dengan tugas yang dikerjakan dan berperilaku sesuai dengan aturan dan kaidah norma yang berlaku di masyarakat.

Hay Group Incorporated (2003) dalam Eddy Mulyadi Soepardi (2012:17)

mengembangkan karakteristik kompetensi ke dalam 5 (lima) karakteristik yaitu:

- “1. Niat/Motivasi (*motives*), yaitu hal yang secara konsisten dipikirkan atau diinginkan seseorang sehingga dapat mendorong dan mengarahkannya untuk bertindak meraih tujuan. Contoh: keinginan berprestasi, mempunyai kekuasaan, mempengaruhi orang lain.
2. Responsif (*Traits*), yaitu reaksi cepat atas situasi atau informasi yang diterima. Contoh: seseorang mampu untuk menjawab pertanyaan yang diajukan secara tiba-tiba.
3. Konsep Diri (*self concept, self image*), yaitu sikap (*attitude*) dan nilai (*value*) yang dimiliki seseorang (percaya diri, pantang menyerah, rajin, disiplin, jujur) dalam mewujudkan cita-citanya.
4. Pengetahuan (*knowledge*), yaitu informasi umum berupa ilmu yang dimiliki seseorang sesuai bidangnya yang diperoleh dari hasil belajar dan pengalaman.
5. Keterampilan (*skill*), yaitu kemampuan untuk melaksanakan tugas fisik atau mental tertentu.”

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kompetensi merupakan faktor penting dalam membentuk seseorang untuk menjadi profesional. Kompetensi yang harus dimiliki tidak hanya berupa kompetensi teknis yaitu kompetensi yang terkait dengan kemampuan pengetahuan dan keterampilan untuk mengerjakan bidang tugas yang diemban namun juga kompetensi etis yaitu kemampuan untuk bersikap dan berperilaku sesuai dengan aturan. Selain itu, dari kelima karakteristik ini akan mengarahkan seseorang untuk berperilaku, selanjutnya perilaku akan menghasilkan kinerja yang pada akhirnya bermuara peningkatan kualitas atau produktivitas.

Dalam melaksanakan audit, auditor harus senantiasa bertindak sebagai auditor yang kompeten dalam bidang Akuntansi dan *Auditing*. Standar Profesi Akuntan Publik PSA No.4 (2011) menyebutkan Standar Pertama sebagai berikut:

“Audit harus dilkakukan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor”

Standar Umum Pertama menegaskan bahwa betapa pun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan ia tidak dapat memenuhi syarat yang dimaksudkan dalam Standar *Auditing* ini jika tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang *Auditing*. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formal yang diperluas melalui pengalaman dan praktik audit. Pendidikan formal dan pengalaman dari seorang auditor akan saling melengkapi satu sama lain (Amrizal Sutan Kayo,2013:41).

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 mengungkapkan:

*“Latar belakang pendidikan auditor harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau setara. Pendidikan formal dan pelatihan teknis perlu diperbaharui setiap saat untuk menyesuaikan dengan perkembangan bidang Akuntansi dan *Auditing* untuk itu harus senantiasa mengikuti profesional berkelanjutan. Auditor harus mempunyai Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan pelatihan profesional berkelanjutan. Pendidikan Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor adalah kompetensi dasar auditor yang harus dimiliki oleh setiap auditor sesuai dengan jenjang masing-masing sebelum ditugaskan dalam penugasan audit.”*

Pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa pencapaian keahlian auditor dimulai dengan pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau setara. Selain itu harus mempunyai Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan senantiasa mengikuti pendidikan pelatihan profesional berkelanjutan. Kompetensi tersebut harus dimiliki sebelum ditugaskan dalam melaksanakan audit.

Saat ini, kompetensi dalam audit investigasi sangat dibutuhkan dalam mengungkap kecurangan yang sifatnya tersembunyi. Oleh karena itu, dibutuhkan kompetensi khusus. Kompetensi yang dimiliki oleh seorang auditor investigasi akan mewujudkan kualitas auditor investigasi dalam melaksanakan pekerjaannya (Amrizal Sutan Kayo,2013:21). Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 mengungkapkan kompetensi teknis yang harus dimiliki oleh auditor investigasi yaitu:

“Di samping wajib memiliki keahlian tentang Standar Audit, kebijakan, prosedur dan praktik-praktik audit, auditor harus memiliki keahlian yang memadai tentang lingkungan pemerintahan sesuai dengan tugas pokok. Selain itu, auditor harus memiliki pengetahuan yang berkaitan dengan administrasi pemerintah. Auditor juga harus memiliki pengetahuan yang memadai di bidang hukum dan pengetahuan lain yang diperlukan untuk mengidentifikasi indikasi adanya kecurangan (*fraud*) serta auditor wajib memiliki keterampilan dalam berhubungan dengan orang lain dan mampu berkomunikasi secara efektif terutama dengan *auditee*. Mereka wajib memiliki kemampuan secara lisan dan tulisan sehingga mereka dapat dengan jelas dan efektif menyampaikan hal-hal seperti tujuan kegiatan, kesimpulan, rekomendasi dan sebagainya”

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menambahkan khusus untuk auditor investigasi diharuskan memiliki kompetensi tambahan sebagai berikut:

- “1.Pengetahuan tentang prinsip-prinsip, praktik-praktik dan teknik audit investigasi termasuk cara-cara untuk memperoleh bukti dari *whistleblower*,
- 2.Pengetahuan tentang penerapan hukum, peraturan dan ketentuan lainnya yang terkait dengan audit investigasi,
- 3.Kemampuan memahami konsep kerahasiaan dan perlindungan terhadap sumber informasi,
- 4.Kemampuan menggunakan peralatan komputer, perangkat lunak dan system terkait secara efektif dalam rangka mendukung proses audit investigasi terkait dengan *cybercrime*.”

Selain itu, *Association of Certified Fraud Examiner (2006)* dalam Tuanakotta (2012:104) mengungkapkan kompetensi yang harus dimiliki auditor investigasi yaitu:

“Pemeriksa *fraud* harus memiliki kemampuan unik. Di samping keahlian teknis seorang pemeriksa *fraud* mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi *fair*, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta secara akurat dan lengkap. Kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkan dengan akurat dan lengkap sama pentingnya. Lebih lanjut dijelaskan pemeriksa *fraud* adalah gabungan antara pengacara, akuntan, kriminolog dan detektif”

Selanjutnya Amrizal Sutan Kayo (2013:23) mengelompokkan tiga dimensi kompetensi yang harus dimiliki sebagai auditor investigasi yaitu:

1. Pengetahuan dasar

Auditor investigasi harus memiliki ilmu akuntansi, *auditing*, sistem administrasi pemerintahan, komunikasi dan pemahaman tentang kecurangan yang terjadi dalam pengelolaan keuangan Negara. pengetahuan dasar tersebut terutama pengetahuan akuntansi dan *auditing* auditor telah melalui pendidikan formal serta mengikuti pendidikan dan pelatihan (diklat) tentang audit investigasi, diklat penyidikan.

2. Kemampuan teknis

Auditor harus memiliki pemahaman yang baik dan menginterpretasikan dokumen atau informasi keuangan secara tepat agar memperoleh bukti akuntansi yang mendukung alat bukti tindak pidana korupsi. Auditor investigasi harus memahami peraturan dan ketentuan yang berkaitan dengan kasus yang ditangani sebagai acuan atau kriteria dalam mengidentifikasi terjadinya penyimpangan. Selain itu auditor harus menguasai dan mampu menggunakan teknik-teknik audit investigasi. Dalam membentuk kompetensi teknis auditor telah berpraktik audit investigasi dalam waktu yang cukup lama antara 5 sampai 10 tahun.

3. Sikap mental

Sikap mental yang dimiliki auditor investigasi sangat berguna dalam pelaksanaan tugas audit investigasi. Sikap mental memberikan pengaruh dalam kelancaran dan kualitas kerja audit investigasi. Seorang auditor investigasi harus memiliki sikap mental yang baik, bersikap independen, objektif dan jujur dalam semua tindakannya

harus dilakukan secara professional untuk mencari kebenaran. Selain itu adanya etika atau aturan perilaku profesi dalam organisasi tempat auditor bekerja akan memudahkan untuk membentuk pribadi yang memiliki sikap mental yang baik”

Lindquist (1995) dalam Tuanakotta (2012:106) bahwa untuk dapat melakukan penugasan audit investigasi, auditor harus memenuhi kualifikasi sebagai berikut:

- “1. Kreatif, yaitu kemampuan untuk melihat sesuatu yang orang lain menganggap situasi bisnis yang normal dan mempertimbangkan interpretasi lain yakni bahwa itu tidak merupakan situasi bisnis yang normal,
2. Rasa ingin tahu, yaitu keinginan untuk menemukan apa yang sesungguhnya terjadi dalam rangkaian peristiwa dan situasi,
3. Tidak menyerah, yaitu kemampuan untuk maju terus pantang mundur walaupun fakta seolah-olah tidak mendukung dan ketika dokumen atau informasi sulit diperoleh,
4. Akal sehat, yaitu kemampuan untuk mempertahankan perspektif dunia nyata,
5. *Business sense*, yaitu kemampuan untuk memahami bagaimana bisnis sesungguhnya berjalan dan bukan sekedar memahami transaksi yang dicatat,
6. Percaya diri, yaitu kemampuan untuk mempercayai diri sehingga dapat bertahan jika ada pertanyaan silang dari jaksa penuntut umum atau pembela.”

Sedangkan, Karyono (2013:139) mengungkapkan auditor investigasi harus mempunyai pengetahuan yang cukup tentang:

- “1. Pengetahuan tentang kecurangan,
2. Pengetahuan tentang perundang-undangan terutama tentang perundang-undangan terkait dengan aktivitas yang diaudit dan peraturan perundang-undangan tentang sanksi hukum atas kecurangan yang ditemukan,
3. Kompeten dalam investigasi yaitu auditor investigasi dipersyaratkan untuk dapat melakukan berbagai teknik investigasi dan cara-cara yang baik dalam melakukannya seperti bagaimana sikap perilaku dan cara yang dipakai dalam melakukan wawancara,
4. Mengerti tentang perilaku kriminal seperti teori segitiga dan *gone theory*,
5. Mengerti teori pengendalian seperti pengendalian intern yang efektif,
6. Kemampuan berkomunikasi berupa kemampuan berkomunikasi antar pribadi, kecakapan menguraikan atau menggabungkan dan

mengidentifikasi masalah. Dengan demikian auditor investigasi memiliki kemampuan untuk menginformasikan berbagai permasalahan audit ke berbagai pihak yang berkepentingan termasuk membuat laporan hasil audit,

7. Formulasi tentang profesionalisme, independensi dan objektivitas. Auditor dituntut untuk profesional dalam bidang tugasnya termasuk dalam sikap dan tingkah laku. Pendapat harus objektif berdasarkan fakta dan dalam segala hal yang berkaitan dengan tugasnya tidak boleh memihak. Profesionalisme tersebut harus tercermin dalam tugas audit terlebih dalam hal pemberian keterangan ahli di persidangan,
8. Personel yang tepat dalam mengkaji ulang. Dalam pelaksanaannya auditor akan selalu berhadapan dengan berbagai persoalan dan masalah yang harus dikaji ulang untuk membuat simpulan atau untuk menetapkan langkah kerja berikutnya.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa untuk menjadi auditor investigasi tidak hanya menguasai ilmu akuntansi dan *auditing* saja melainkan memiliki kemampuan teknis lain seperti memahami sistem administrasi pemerintah, memiliki komunikasi yang baik, memahami tentang kecurangan, memahami tentang peraturann penundang-undangan, memahami konsep kerahasiaan, mengikuti pendidikan dan pelatihan tentang audit investigasi, memahami penggunaan peralatan komputer serta memiliki sikap rasa ingin tahu, tidak menyerah, independen dan membela kebenaran.

2.1.1.6 Langkah-langkah untuk Meningkatkan Kompetensi Auditor Investigasi

Menurut BPKP dalam Amrizal Sutan Amrizal (2013:24) menetapkan jenis pendidikan dan pelatihan dalam meningkatkan kompetensi yaitu:

- “1. Pendidikan dan pelatihan audit investigasi beserta lab audit investigasi dengan lama Diklat 50 jam. Materi pelajaran dalam Diklat yaitu strategi pemberantasan korupsi, praperencanaan dan perencanaan audit investigasi, pengumpulan dan evaluasi bukti, hubungan bukti dengan alat bukti

- menurut hukum, teknik wawancara, pelaporan hasil audit dan pemberian keterangan ahli serta pembahasan kasus,
2. Pendidikan dan pelatihan penyidikan dengan lama Diklat 100 jam. Materi pelajaran dalam Diklat yaitu asas hukum pidana dan hukum acara pidana, tindak pidana korupsi, teknik penyelidikan dan penyidikan, pembuatan berita acara pemeriksaan, orientasi keintelijen, wawancara, system dan teknik perkara korupsi,
 3. Pendidikan dan pelatihan *Certified Fraud Examiner* dalam 2 (dua) tahap. Tahap pertama mengikuti *Preparation Exam CFE* selama 30 hari kerja masing-masing 8 jam. Materi yang diberikan yaitu *fraud prevention, financial transaction, law* dan *investigation*.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa untuk meningkatkan kompetensi auditor investigasi, auditor harus mengikuti pendidikan dan pelatihan berkaitan dengan audit investigasi. Pendidikan dan pelatihan audit investigasi beserta lab audit investigasi dengan lama Diklat 50 jam, Pendidikan dan pelatihan penyidikan dengan lama Diklat 100 jam serta Pendidikan dan pelatihan *Certified Fraud Examiner* dalam 2 (dua) tahap. Tahap pertama mengikuti *Preparation Exam CFE* selama 30 hari kerja masing-masing 8 jam.

2.1.2 *Due Professional Care*

2.1.2.1 *Pengertian Due Professional Care*

PSA No.4 SPAP (2011) menyebutkan Standar Umum Ketiga sebagai berikut:

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

Standar ini menuntut auditor untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran professional secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran professional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional untuk mengamati standar lapangan dan standar pelaporan. Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya tersebut (SPAP,2011).

Menurut Arens *et.al* yang telah dialihbahasakan oleh Wibowo (2008:43) kemahiran profesional (*due professional care*) sebagai berikut:

“Kemahiran professional berarti auditor adalah professional yang bertanggung jawab melaksanakan tugasnya dengan tekun dan seksama. Kemahiran professional mencakup pertimbangan mengenai kelengkapan dokumentasi, kecukupan bukti serta ketepatan laporan audit”

Sedangkan Pusdiklatwas BPKP (2007:59) mengemukakan *due professional care* sebagai berikut:

“Kemahiran profesional dalam auditing berarti upaya maksimal dari setiap auditor dalam pemanfaatan pengetahuan, keterampilan, dan pertimbangan rasional dengan penuh kehati-hatian dalam melaksanakan fungsi auditing termasuk dalam hal merencanakan, mengarahkan dan mengendalikan

kegiatan pembuktian serta dalam hal pengambilan simpulan sehingga kewajiban yang dibebankan kepadanya dapat dipertanggungjawabkan secara profesional. Cara-cara bagi auditor untuk mewujudkan tindakan profesional, memulainya dengan sikap awal yang dikenal sebagai “*professional scepticism*” dalam menghadapi asersi atau laporan yang hendak diauditnya. Dengan “*professional scepticism*” dimaksudkan bahwa auditor bersikap kritis untuk mempertanyakan kebenaran informasi atau laporan yang diauditnya sampai memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti kuat yang mendukung kebenaran itu.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa kemahiran profesional menekankan tanggung jawab profesional dalam bekerja untuk tetap memahami standar pekerjaan lapangan dan standar laporan berkaitan pemanfaatan pengetahuan, keterampilan, *professional scepticism* dan pertimbangan rasional dengan penuh kehati-hatian dalam melaksanakan fungsi auditing menyangkut kelengkapan dokumentasi, kecukupan bukti serta ketepatan laporan audit.

2.1.2.2 Unsur-unsur *Due Professional Care*

PSA No. 4 SA Seksi 230 mengungkapkan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor auditor untuk melaksanakan *skeptisme profesional*. *Skeptisme* berasal dari kata skeptis yang berarti kurang percaya atau ragu-ragu (Adrian,2013).

Skeptisme profesional auditor menurut Arens (2008:436) memiliki 2 unsur yaitu:

- “1. Pikiran yang selalu mempertanyakan
Pikiran yang selalu mempertanyakan mempertimbangkan kerentanan terhadap kecurangan tanpa memperdulikan bagaimana keyakinan auditor tentang kecurangan serta kejujuran dan integritas klien. Selama tahap perencanaan audit untuk setiap tim yang menerima penugasan harus

membahas perlunya mempertahankan pikiran yang selalu mempertanyakan selama audit berlangsung untuk mengidentifikasi risiko kecurangan.

2. Evaluasi kritis bukti audit

Ketika mengungkapkan informasi atau kondisi yang mengindikasikan bahwa telah terjadi kecurangan auditor harus menyelidiki permasalahan secara mendalam, memperoleh bukti tambahan dan berkonsultasi dengan anggota tim.”

Pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa secara spesifik berarti

adanya suatu sikap kritis terhadap bukti audit dalam bentuk keraguan, pertanyaan klien, atau kesimpulan yang dapat diterima umum. Auditor menunjukkan *skeptisme* profesionalnya dengan berfikir *skeptis* atau menunjukkan perilaku tidak mudah percaya.

Audit tambahan dan menanyakan langsung merupakan bentuk perilaku auditor dalam menindaklanjuti keraguan auditor terhadap klien (Adrian,2013). Dengan *skeptisme* professional dimaksudkan bahwa auditor bersikap kritis untuk mempertanyakan kebenaran informasi atau laporan yang diauditnya sampai memperoleh bukti kuat yang mendukung kebenaran (Pusdiklatwas BPKP,2007:61).

Pusdiklatwas BPKP (2007:62) menambahkan dalam kemahiran profesional diperlukan konsep kehati-hatian (*prudentiality*). Kehati-hatian seorang praktisi (*prudent auditor*) menyandang sejumlah atribut sebagai berikut:

- “1. Selalu merencanakan dengan baik langkah-langkah yang hendak dilakukannya dan mengendalikan dengan baik pelaksanaannya.
2. Menggunakan sepenuhnya kemampuan pengetahuan yang dituntut untuk dimilikinya dalam audit terkait, sehingga ia akan selalu berusaha untuk belajar dari pengalaman lampau dan tentang segala hal-hal yang baru dalam bidangnya.
3. Selalu waspada terhadap setiap kemungkinan penyimpangan dan senantiasa berupaya maksimal untuk mengeliminasi keraguan dengan mendapatkan bukti yang meyakinkan.

4. Memiliki sikap yang seksama dalam melakukan tugas dan mengambil putusan dengan mempertimbangkan segala kemungkinan risiko.
5. Berusaha mengevaluasi tindakan dan putusannya dengan hakikat tujuan yang ingin dicapainya.

Disamping itu, Pusdiklatwas BPKP (2007:63) menambahkan berkaitan dengan kemahiran profesional perlu adanya pertimbangan profesional (*professional judgment*). Istilah *professional judgment* sesungguhnya berhubungan erat dengan kemampuan yang dituntut dari auditor untuk merangkai langkah-langkah serta hasil-hasil yang diperolehnya menuju pada simpulan menyeluruh. Oleh karena itu, pembentukan pertimbangan profesi seharusnya bertumpu pada rangkaian proses, yakni:

1. Kesadaran secara penuh tentang apa yang hendak dibuktikan.
2. Penetapan dukungan bukti yang diperlukan.
3. Pengumpulan bukti dalam batas waktu dan biaya yang wajar.
4. Penilaian terhadap bukti-bukti yang berhasil diperoleh.
5. Pengambilan putusan secara umum tentang kesesuaian bukti dengan proposisi yang ingin dipersaksikan kebenarannya

Dengan pembentukan *judgment* memerlukan disiplin mental yang kuat sehingga tidak dijadikan alasan untuk menyampingkan pelaksanaan fungsi *auditing*. Untuk itu konsekuensi *judgment* harus menjadi tanggung jawab auditor. Setiap kegagalan akibat tidak ditempuhnya langkah-langkah yang meyakinkan sebelum mengambil keputusan atau termasuk bilamana auditor member *judgment*

yang keliru harus ditanggung sebagai risiko tanggung jawab profesi (Pusdiklatwas BPKP,2007:65).

Berdasarkan pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa *due professional care* menuntut auditor untuk bersikap *skeptisme profesional*. *Skeptisme profesional* dimaksudkan bahwa auditor bersikap kritis untuk mempertanyakan kebenaran informasi atau laporan yang diauditnya serta evaluasi kritis bukti sampai memperoleh bukti-bukti kuat yang mendukung kebenaran dan diperlukan konsep kehati-hatian (*prudentality*). Selain itu, karena *due profesional care* menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya maka auditor perlu adanya pertimbangan profesional (*professional judgment*). Istilah *professional judgment* sesungguhnya berhubungan erat dengan kemampuan yang dituntut dari auditor untuk merangkai langkah-langkah serta hasil-hasil yang diperolehnya menuju pada simpulan menyeluruh.

2.1.2.3 Penggunaan *Due Professional Care*

Mulyadi (2002:27) mengemukakan penggunaan kemahiran profesional (*due professional care*) dalam *auditing* sebagai berikut:

“Penggunaan kemahiran profesional berarti penggunaan pertimbangan akal sehat dalam penetapan ruang lingkup, pemilihan metodologi, pemilihan pengujian dan prosedur untuk mengaudit serta bagaimana prosedur tersebut diterapkan dan dikoordinasikan”

Sedangkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 mengemukakan kemahiran profesional dilakukan pada berbagai aspek di antaranya:

- “1. Formulasi tujuan audit,
2. Penentuan ruang lingkup,
3. Pemilihan pengujian dan hasilnya,
4. Pemilihan jenis dan tingkat sumber daya yang tersedia untuk mencapai tujuan audit,
5. Penentuan signifikan atau tidak risiko yang diidentifikasi dalam audit dan efek atau dampak yang ditimbulkan,
6. Penentuan kompetensi, integritas, kesimpulan informasi yang diambil pihak lain berkaitan dengan penugasan audit.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa *due professional care* digunakan pada berbagai aspek audit mulai dari penentuan tujuan audit, ruang lingkup audit, pengujian, pengumpulan bukti, penentuan sumber daya, penentuan risiko audit, penerimaan informasi dari pihak luar yang berkaitan dengan audit dan bagaimana prosedur-prosedur tersebut diterapkan dan dikoordinasikan.

2.1.3 Kualitas Hasil Audit Investigasi

Pada dasarnya tidak ada definisi yang pasti tentang kualitas hasil audit hal ini menyebabkan tidak terdapatnya pemahaman secara umum mengenai faktor-faktor dalam penyusunan kualitas audit. Standar Profesi Akuntan Publik (2011) menyatakan kualitas audit sebagai berikut:

“Audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar *auditing* dan standar pengendalian mutu.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa audit dikatakan berkualitas yaitu pelaksanaan audit harus berpedoman pada standar-standar *auditing* dan standar pengendalian mutu. Standar *auditing* merupakan

pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesional dalam melaksanakan audit.

Septiyaningtyas *et.al* (2012) mengungkapkan kualitas hasil audit sebagai berikut:

“Kualitas hasil audit adalah sikap auditor dalam melaksanakan tugasnya yang tercermin dalam hasil pemeriksaan yang dapat diandalkan sesuai dengan standar yang berlaku yang terjaminnya kredibilitas dan keandalan informasi dalam laporan audit agar laporan tersebut tidak menyesatkan para pengguna dalam mengambil keputusan.”

Selain itu, Indrasti (2011) mengungkapkan kualitas hasil audit sebagai berikut:

“Kualitas hasil audit adalah probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya yang ditunjukkan dengan laporan hasil audit yang dapat diandalkan berdasarkan standar yang telah ditetapkan”.

Sedangkan, Carolita (2012) mengungkapkan kualitas hasil audit sebagai berikut:

“Kualitas hasil audit adalah pelaporan tentang kelemahan pengendalian, kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan”.

Pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa untuk pengukuran kualitas hasil audit yaitu auditor dapat menemukan dan melaporkan suatu pelanggaran yang ditunjukkan dengan laporan hasil audit yang dapat diandalkan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. Selain itu, kualitas hasil audit adalah dimana pelaporan yang berisi kelemahan pengendalian dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, pendistribusian laporan hasil

pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Dalam melaksanakan audit investigasi untuk memenuhi kualitas hasil audit investigasi standar yang digunakan yaitu dengan mematuhi Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 yang terdiri dari standar pelaksanaan, standar pelaporan dan standar tindak lanjut. Standar pelaksanaan pekerjaan audit investigasi mendeskripsikan sifat kegiatan audit investigasi dan menyediakan kerangka kerja untuk melaksanakan dan mengelola pekerjaan audit investigasi yang dilakukan oleh auditor investigasi. Standar pelaporan audit investigasi merupakan acuan bagi penyusunan laporan hasil audit yang merupakan tahap akhir kegiatan audit investigasi untuk mengkomunikasikan hasil audit investigasi kepada *auditee* dan pihak lain yang terkait. Secara sistematis standar pelaporan audit investigasi meliputi cara dan saat pelaporan, bentuk dan isi laporan, kualitas laporan, pembicaraan akhir dengan *auditee* serta penerbitan dan distribusi laporan (Pusdiklatwas BPKP,2008).

Keefektifan hasil audit dapat dinilai antara lain dari tindak lanjut atas rekomendasi auditor (Pusdiklatwas BPKP,2008). Mengingat hasil audit investigasi akan ditindaklanjuti ke proses hukum maka auditor harus mematuhi standar tindak lanjut dalam audit investigasi termaktub dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008, auditor memantau tindak lanjut kasus penyimpangan yang berindikasi adanya tindak pidana korupsi yang dilimpahkan kepada Kejaksaan atau Komisi Pemberantasan Korupsi dan mengharuskan auditor untuk mengadministrasikan temuan audit

investigasi guna keperluan pemantauan tindak lanjut dan pemutakhiran data hasil audit investigasi.

2.1.3.1 Standar Pengendalian Kualitas Hasil Audit Investigasi

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No.19 Tahun 2009 menungkapkan untuk memastikan suatu audit berkualitas sesuai dengan Kode Etik dan Standar Audit diperlukan suatu sistem pengendalian berupa kendali mutu audit untuk memastikan audit telah memenuhi tanggung jawab profesional kepada *auditee* dan pihak lain. Pedoman kendali mutu audit investigasi tersebut meliputi:

“1. Pengendalian mutu perencanaan audit

Pedoman kendali mutu perencanaan audit dimaksudkan untuk memberikan panduan dalam menyusun perencanaan audit yaitu dalam menentukan *auditee*, tujuan audit, tenaga auditor, waktu audit, biaya dan hasil audit. Pedoman ini mempunyai tujuan agar rencana audit terinci.

2. Pedoman pengendalian mutu penyusunan rencana dan program kerja audit
Pedoman pengendalian mutu penyusunan rencana dan program kerja audit dimaksudkan untuk memberikan panduan bagi auditor dalam mengendalikan mutu kegiatan penyusunan rencana dan program kerja audit yang baik.

3. Pedoman pengendalian mutu supervisi audit

Pedoman pengendalian mutu supervisi audit dimaksudkan untuk memberikan panduan dalam menjalin terselenggaranya suatu supervisi yang bermutu tinggi, sesuai dengan tugas, kewenangan dan tanggung jawab masing-masing serta terdokumentasi dengan lengkap, jelas dan bermanfaat bagi suatu kesimpulan hasil audit dan keperluan lainnya.

4. Pedoman pengendalian mutu pelaksanaan audit

Pedoman pengendalian mutu pelaksanaan audit dimaksudkan untuk memberikan panduan dalam menjamin terselenggaranya suatu pelaksanaan audit bermutu tinggi, sesuai dengan rencana, sesuai dengan program audit dan sesuai dengan standar serta terdokumentasi dengan lengkap, jelas dan bermanfaat bagi kesimpulan audit.

5. Pedoman pengendalian mutu pelaporan audit

Pedoman pengendalian mutu pelaporan audit dimaksudkan untuk memberikan panduan dalam menjamin tersusunnya laporan hasil audit yang mudah dimengerti oleh pengguna, memenuhi unsur kualitas laporan

dan didistribusikan kepada pihak-pihak yang berwenang sesuai peraturan perundang-undangan.

6. Pedoman pengendalian mutu pemantauan tindak lanjut hasil audit

Pedoman pengendalian mutu pemantauan tindak lanjut hasil audit dimaksudkan untuk memberikan panduan dalam memantau dan mengevaluasi tindakan koreksi yang dilakukan oleh *auditee* atas temuan dan rekomendasi yang diberikan agar temuan dan rekomendasi yang telah dihasilkan oleh auditor menjadi bermanfaat.

7. Pedoman pengendalian mutu tata usaha dan sumber daya manusia

Pedoman pengendalian mutu tata usaha dan sumber daya manusia bertujuan agar terselenggaranya tugas-tugas audit yang didukung ketatausahaan yang memadai, tata arsip yang tertib, dan mudah diperoleh. Ketatausahaan merupakan pengendalian unsur penunjang audit termasuk bagaimana sumber daya manusia sebagai pelaksana audit dikendalikan. Tata usaha tidak berperan langsung dalam audit, namun peran ini menunjang pelaksanaan pekerjaan audit dari perencanaan audit sampai dengan pemantauan tindak lanjut hasil audit. Oleh karena itu, peran tata usaha tidak boleh diabaikan dalam pelaksanaan audit.”

Selain itu auditor investigasi berpedoman pada Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit dalam melaksanakan audit investigasi meliputi:

“1. Standar Pelaksanaan Audit Investigasi

a. Perencanaan

Dalam setiap penugasan auditor investigasi harus menyusun rencana audit. Rencana audit harus dievaluasi dan bila perlu disempurnakan selama proses audit investigasi berlangsung sesuai dengan perkembangan di lapangan. Dalam membuat rencana audit investigasi auditor harus menetapkan sasaran, ruang lingkup dan alokasi sumber daya. Apabila auditor mengambil langkah untuk melaksanakan audit investigasi maka rencana tindakan memuat langkah-langkah misalnya menentukan sifat utama pelanggaran, menentukan focus perencanaan dan sasaran audit investigasi, mengidentifikasi kemungkinan pelanggaran hukum, peraturan, atau perundang-undangan, menentukan sumber daya yang diperlukan untuk memenuhi persyaratan audit investigasi serta melakukan koordinasi dengan instansi yang berwenang termasuk instansi penyidik jika diperlukan. Dalam penyusunan rencana audit auditor harus mempertimbangkan berbagai hal antara lain pemahaman mengenai akuntabilitas berjenjang, aspek-aspek kegiatan *auditee*, aspek pengendalian intern, jadwal kerja dan batasan waktu, hasil audit sebelumnya dengan mempertimbangkan tindak lanjut terhadap

rekomendasi atas temuan sebelumnya, teknik-teknik pengumpulan bukti, mekanisme koordinasi antara auditor dan pihak terkait.

b. Supervisi

Pada setiap tahap audit investigasi pekerjaan audit harus disupervisi secara memadai untuk memastikan tercapinya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatnya kemampuan auditor.

c. Pengumpulan dan Pengujian Bukti

Auditor investigasi harus mengumpulkan dan menguji bukti untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit. Pelaksanaan pengumpulan dan evaluasi bukti harus difokuskan pada upaya pengujian hipotesis untuk mengungkap fakta dan proses kejadian (modus operandi), sebab dan dampak penyimpangan, pihak yang diduga terlibat atau bertanggung jawab atas kerugian keuangan negara/daerah. Auditor harus mengumpulkan bukti audit yang cukup, kompeten dan relevan. Auditor harus menguji bukti audit yang dikumpulkan. Pengujian bukti dimaksudkan untuk menilai kesahihan bukti yang dikumpulkan selama pekerjaan audit. Auditor menguji bukti yang telah dikumpulkan untuk menilai kesesuaian dengan hipotesis.

d. Dokumentasi

Auditor harus menyiapkan dan menatausahakan dokumen audit investigasi dalam bentuk kertas kerja audit. Dokumen audit investigasi harus disimpan secara tertib dan sistematis agar dapat secara efektif diambil kembali, dirujuk dan dianalisis. Hasil audit investigasi harus didokumentasikan dalam berkas audit investigasi secara akurat dan lengkap

2. **Standar Pelaporan**

a. Bentuk dan isi laporan

Laporan hasil audit investigasi harus memuat semua aspek yang relevan dari audit investigasi. Laporan hasil audit investigasi minimal harus memuat hal-hal seperti dasar melakukan audit, identifikasi *auditee*, tujuan atau sasaran, lingkup dan metodologi audit, pernyataan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai Standar Audit, fakta dan proses kejadian mengenai siapa, dimana, bagaimana dari kasus yang diaudit, sebab dan dampak penyimpangan, pihak yang diduga terlibat atau bertanggung jawab dan tidak menyebut identitas lengkap.

b. Kualitas laporan

Laporan hasil audit investigasi harus akurat, jelas, lengkap dan disusun dengan logis, tepat waktu dan obyektif. Laporan harus akurat dan jelas, singkat, menunjukkan hasil-hasil relevan dan upaya auditor investigasi. Laporan harus disajikan secara langsung, menghindari penggunaan kata yang tidak perlu atau membingungkan. Laporan harus disajikan dengan baik, relevan dengan audit investigasi dan mendukung penyajian. Semua audit investigasi harus dilaksanakan dan dilaporkan secara cermat dan tepat waktu. Hal ini disebabkan besarnya dampak hasil audit investigasi terhadap karir seseorang atau kehidupan suatu organisasi.

c. Pembicaraan akhir dengan *auditee*

Auditor investigasi harus meminta tanggapan atau pendapat terhadap hasil audit investigasi. Tanggapan atau pendapat tersebut dikemukakan pada saat melakukan pembicaraan akhir dengan *auditee*. Salah satu cara yang paling efektif untuk memastikan bahwa suatu laporan hasil audit investigasi dipandang adil, lengkap dan obyektif adalah adanya revidasi dan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab sehingga dapat diperoleh suatu laporan yang tidak hanya mengemukakan kesimpulan auditor investigasi saja melainkan memuat pendapat pejabat yang bertanggung jawab

3. Standar Tindak Lanjut Audit Investigasi

Standar ini mengharuskan mengadministrasi temuan audit investigasi guna keperluan pemantauan tindak lanjut dan pemutakhiran data hasil audit investigasi. Auditor harus memantau tindak lanjut kasus penyimpangan yang berindikasi adanya tindak pidana korupsi atau perdata yang dilimpahkan kepada Kejaksaan atau Komisi Pemberantasan Korupsi.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa untuk memastikan kualitas hasil audit yang sesuai dengan Kode Etik dan Standar Audit perlu dibuat suatu sistem pengendalian berupa pedoman kendali mutu dan mematuhi Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit dalam melaksanakan audit investigasi.

2.1.3.2 Langkah-langkah untuk Meningkatkan Kualitas Hasil Audit Investigasi

Menurut Fitrawansyah (2014:25) untuk mendapatkan hasil audit investigasi yang maksimal seorang auditor investigasi harus menguasai beberapa teknis investigasi antara lain:

- “1. Teknik penyamaran atau teknik penyadapan,
2. Teknik wawancara, teknik ini digunakan apabila akan menghadapi *auditee*, orang-orang yang diduga memiliki info yang dibutuhkan atau bahkan pimpinan *auditee*,
3. Teknik merayu untuk mendapatkan informasi apakah penyimpangan dilakukan sendiri atau dengan bantuan orang lain,

4. Mengerti bahasa tubuh dalam membaca posisi *auditee* apakah sedang berbohong atau jujur,
5. Dapat dilakukan dengan bantuan *software*,
6. Hasil audit tidak boleh dibocorkan kepada pihak yang tidak berhak mengetahui hasil audit investigasi, dimana hasilnya diklarifikasi dan dibacakan ulang kepada *auditee* agar *auditee* mengerti sejauh mana audit investigasi dan eksaminasi dilakukan dan hasilnya didapatkan.”

Selain itu, Pusdiklatwas BPKP (2008) mengemukakan hal-hal yang harus diperhatikan dalam meningkatkan kualitas hasil audit yaitu dengan memilih personel auditor yang ditugaskan. Beberapa hal yang harus diperhatikan dalam memilih personel auditor antara lain:

- “1. Keahlian, pelatihan dan pengalaman yang cukup dibidang audit,
2. Memiliki integritas dan semangat yang tinggi,
3. Memiliki kemauan dan keuletan dalam mendeteksi kecurangan,
4. Dapat mempertahankan objektivitas dan teguh dalam menyimpan rahasia,
5. Tidak ada hubungan istimewa dengan *auditee*,
6. Tidak terkait dengan pihak/kegiatan yang sedang diaudit.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa meningkatkan kualitas hasil audit dalam melaksanakan audit investigasi harus memperhatikan hal-hal dalam pemilihan personel auditor yang memiliki keahlian, pengalaman yang cukup, objektif, tidak memiliki hubungan istimewa dengan *auditee* serta auditor harus menguasai teknik-teknik lain dalam melaksanakan audit investigasi misalnya teknik penyamaran atau teknik penyadapan, teknik wawancara, teknik merayu

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Kompetensi dan *Due Professional Care* Auditor Investigasi Terhadap Kualitas Hasil Audit Investigasi

Seorang auditor harus memiliki tingkat keterampilan yang umum dimiliki dan menggunakan keterampilan tersebut dengan kecermatan dan keseksamaan yang wajar dalam melaksanakan audit (Sukrisno Agoes,2012:35). Kegiatan audit dilakukan oleh orang yang ahli (kompeten) dan cermat (*due care*) dalam melaksanakan tugasnya. Dalam menjamin kompetensinya seorang auditor harus memiliki keahlian dibidang audit dan mengetahui pengetahuan yang cukup mengenai bidang yang diauditnya. Sedangkan kecermatan dalam melaksanakan tugas ditunjukkan perencanaan yang baik, pelaksanaan kegiatan sesuai standar dan kode etik, supervisi yang diselenggarakan secara aktif sehingga hasil pekerjaannya memadai (Fitrawansyah,2014:46).

Pusdiklatwas BPKP (2008) mengungkapkan kompetensi dan *due professional care* berpengaruh terhadap kualitas hasil audit yaitu:

“Auditor harus menggunakan keahlian professional dengan cermat dan seksama dalam pemenuhan standar audit yang merupakan ukuran mutu minimal yang harus dicapai auditor dalam menjalankan tugas auditnya untuk mempertahankan profesionalisme dan kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa audit.”

Selain itu, Fitrawansyah (2014:46) mengungkapkan sebagai berikut:

“Dalam menjamin kompetensinya seorang auditor harus memiliki keahlian dibidang audit dan mengetahui pengetahuan yang cukup mengenai bidang yang diauditnya. Sedangkan kecermatan dalam melaksanakan tugas ditunjukkan dengan perencanaan yang baik, pelaksanaan kegiatan sesuai standar dan kode etik, supervisi yang diselenggarakan secara aktif sehingga hasil pekerjaannya berkualitas.”

Berdasarkan pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa kompetensi profesional harus digunakan dengan cermat dan seksama dalam melaksanakan audit sesuai standar audit dalam menjaga kepercayaan masyarakat terhadap kualitas hasil audit yang diberikan.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Subhan (2011) menunjukkan bahwa kompetensi dan *due professional care* secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil audit dan variabel *due professional care* merupakan variabel yang paling dominan berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Selain itu, penelitian Apriliyani (2013) menunjukkan bahwa secara simultan kompetensi dan *due professional care* berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit.

Berdasarkan pernyataan di atas menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi dan *due professional care* yang dimiliki oleh seorang auditor maka kualitas hasil audit semakin baik.

2.2.2 Pengaruh Kompetensi Auditor Investigasi Terhadap Kualitas Hasil Audit

Audit investigasi berhubungan dengan tugas auditor untuk mengungkap kecurangan (*fraud*) karena muara hasil audit investigasi adalah proses hukum di pengadilan (Karyono,2013:132). Mengingat sifat kecurangan (*fraud*) tersembunyi maka penanganannya tidak mudah untuk mendapatkan bukti adanya perilaku menyimpang. Oleh karena itu, dibutuhkan kompetensi atau keahlian yang dimiliki oleh seorang auditor investigasi. Auditor investigasi dengan memiliki keahlian Akuntansi dan audit kecurangan akan berperan membantu pihak penyidik dalam pengungkapan penyimpangan keuangan negara yang berindikasi tindak pidana

korupsi baik dari segi kualitas maupun dapat memperpendek waktu pengungkapannya (Bologna,2006 dalam Sutan Kayo,2013:6).

Amrizal Sutan Kayo (2013:23) mengungkapkan kompetensi berpengaruh terhadap kualitas hasil audit yaitu:

“Auditor yang melakukan audit investigasi atas penyimpangan pengelolaan keuangan negara yang berindikasi tindak pidana korupsi harus memiliki pengetahuan dasar yang baik di bidang ilmu akuntansi, ilmu *auditing*, komunikasi, administrasi pemerintah serta hukum yang diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan. Kemudian seorang auditor investigasi harus memiliki kemampuan teknis dalam pelaksanaan tugas yang spesifik terkait dengan pengungkapan fakta, modus operandi, jenis penyimpangan, penyebab penyimpangan, pihak yang bertanggung jawab dan jumlah kerugian keuangan negara. Kemampuan ini dapat diperoleh melalui pengalaman kerja yang cukup memadai baik dalam audit umum, audit operasional, audit kinerja maupun audit dengan tujuan tertentu terutama dalam melakukan audit pada unit organisasi Pemerintahan, BUMD dan BUMN. Kemampuan ini sangat diperlukan baik dalam mempercepat proses audit juga akan menentukan kualitas hasil audit investigasi tersebut. Selain itu auditor memiliki sikap mental (jujur,objektif dan independen) yang memberikan pengaruh dalam kelancaran dan kualitas kerja audit investigasi.”

Pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa kompetensi auditor investigasi yang dimiliki tidak hanya ilmu akuntansi dan *auditing* melainkan mamahami ilmu-ilmu lain seperti ilmu administrasi negara, komunikasi, hukum yang diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan serta memiliki kemampuan teknis dalam melaksanakan audit investigasi. Kompetensi ini akan berpengaruh pada kualitas hasil audit investigasi.

Selain itu, Alimudin Baso (2012:15) mengungkapkan bahwa auditor yang ditugaskan melaksanakan audit investigasi harus didukung oleh kemampuan akademis. Peran auditor investigasi sangat dibutuhkan dalam rangka membedah kecurangan secara efektif yang dapat memberikan hasil audit berupa alat bukti

yang merupakan rekaman jejak kejadian perkara sehingga dapat memenuhi syarat sistem hukum.

Hasil penelitian Indrasti (2011) mengemukakan bahwa kompetensi dengan indikator pengetahuan, latar belakang pendidikan, pendidikan berkelanjutan, pengalaman bekerja dan kemampuan dalam melaksanakan tugas berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Sedangkan penelitian Perdany dan Suranta (2012) mengemukakan bahwa kompetensi dengan menggunakan indikator standar akuntansi dan *auditing*, wawasan tentang pemerintahan, peningkatan keahlian berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas hasil audit. Selain itu penelitian yang dilakukan oleh Badjuri (2012) mengemukakan bahwa kompetensi dengan indikator pengetahuan, pengalaman dan keterampilan berpengaruh terhadap kualitas hasil audit.

Berdasarkan pernyataan di atas menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki maka kualitas hasil audit akan semakin baik.

2.2.3 Pengaruh *Due Professional Care* Terhadap Kualitas Hasil Audit

Dalam standar *auditing* disebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor serta dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama menyangkut bagaimana kesempurnaan pekerjaannya (Sutan Kayo,2013:38).

Fitrawansyah (2014:48) mengemukakan kemahiran profesional berpengaruh terhadap kualitas hasil audit yaitu:

“Kemahiran profesional merupakan hal yang mutlak harus ditetapkan auditor dalam pelaksanaan tugasnya untuk menghasilkan audit yang dapat menemukan kesalahan yang sebenarnya terjadi dalam laporan yang diaudit. Hasil audit yang diberikan akan berpengaruh pada sikap orang yang akan menyandarkan keputusannya. Oleh karena itu, auditor harus mempertimbangkan bahwa suatu saat dia harus mempertanggung jawabkan hasil auditnya sesuai standar termasuk apabila dia tidak berhasil mengungkapkannya”

Pernyataan di atas dapat diinterpretasikan bahwa kemahiran professional berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Kemahiran professional harus diterapkan dalam pelaksanaan audit sehingga dapat memberikan hasil audit yang dapat menemukan kesalahan yang sebenarnya terjadi dalam laporan yang diaudit sehingga auditor dapat mempertanggung jawabkan hasil auditnya termasuk apabila dia tidak berhasil mengungkapkannya.

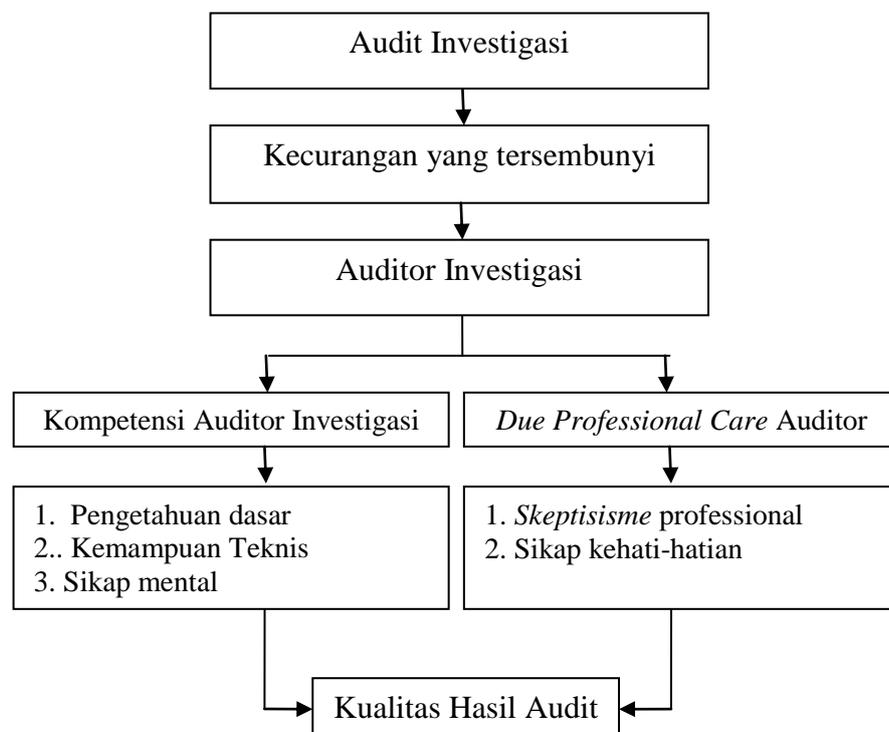
Kemahiran profesional memberi jaminan bahwa standar profesi minimum terpenuhi, menumbuhkan kejujuran profesional, kepedulian terhadap dampak sosial dan pelaporan indikasi kecurangan secara serba merta berdampak pada peningkatan nilai ekonomis jasa audit dan citra profesi audit. Peningkatan nilai ekonomis jasa audit dimaksudkan bahwa jasa audit menuntut profesi audit sebagai penjamin kebenaran (Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada,2009:26).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Martani *et.al* (2013) menunjukkan bahwa kemahiran professional yang diproaksikan melalui *skeptisme* dan kehati-hatian berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Sedangkan penelitian Sumarni (2013) menunjukkan bahwa kemahiran professional yang diproaksikan melalui

pelaksanaan audit dengan teliti dan serius serta pertimbangan profesional berpengaruh terhadap kualitas hasil audit.

Berdasarkan pernyataan di atas menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kemahiran profesional yang dimiliki oleh seorang auditor maka akan semakin baik kualitas hasil audit.

Kerangka pemikiran yang telah diuraikan oleh penulis di atas dapat dilihat pada gambar kerangka pemikiran sebagai berikut:



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.2.4 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1.	Indrasti (2011)	Variabel Independen: Kompetensi, Independensi, Kompleksitas Tugas, Objektivitas dan Integritas Variabel Dependen: Kualitas Hasil Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial dan secara simultan Kompetensi, Independensi, Kompleksitas Tugas, Objektivitas dan Integritas berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Audit pada 25 KAP wilayah Jakarta Pusat	<ul style="list-style-type: none"> • Menggunakan Variable Independen: Kompetensi • Menggunakan Variable Dependen: Kualitas Hasil Audit • Indikator yang digunakan 	<ul style="list-style-type: none"> • Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat • Waktu penelitian
2.	Subhan (2011)	Variabel Independen: Kompetensi, Pengalaman, Kecermatan Profesi, Objektivitas, Independensi dan Kepatuhan Kode Etik Variabel Dependen: Kualitas Hasil Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan Kompetensi, Pengalaman, Kecermatan Profesi, Objektivitas, Independensi dan Kepatuhan Kode Etik berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Audit. Namun secara parsial Objektivitas tidak berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Audit dan Kecermatan Profesi merupakan pengaruh yang paling dominan pada Inspektorat Kabupaten Pamekasan.	<ul style="list-style-type: none"> • Menggunakan Variabel Independen: Kompetensi dan Kecermatan Profesi • Menggunakan Variabel Dependen: Kualitas Hasil Audit • Indikator yang digunakan 	<ul style="list-style-type: none"> • Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat • Waktu penelitian

3.	Perdany (2012)	Variabel Independen: Kompetensi, Independensi Variabel Dependen: Kualitas Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit Investigasi sedangkan Independensi tidak berpengaruh terhadap Kualitas Audit pada Kantor Perwakilan BPK RI Yogyakarta.	<ul style="list-style-type: none"> • Menggunakan Variabel Independen: Kompetensi • Indikator yang digunakan 	<ul style="list-style-type: none"> • Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat • Waktu penelitian
4.	Martani (2013)	Variabel Independen: Kecermatan Profesi, Pengalaman Kerja Variabel Dependen: Kualitas Hasil Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial dan secara simultan Kecermatan Profesi dan Pengalaman Kerja berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Audit pada Inspektorat Provinsi Gorontalo	<ul style="list-style-type: none"> • Menggunakan Variabel Independen: Kecermatan Profesi • Menggunakan Variabel Dependen: Kualitas Hasil Audit 	<ul style="list-style-type: none"> • Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat • Waktu penelitian
5.	Sumarni (2013)	Variabel Independen: Kecermatan Profesi, Independensi, Objektivitas, Kepatuhan Kode Etik, dan Integritas Variabel Dependen: Kualitas Hasil Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kecermatan Profesi, Independensi, Objektivitas, Integritas berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Audit sedangkan Kepatuhan Kode Etik tidak berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Audit pada KAP Padang dan Pekanbaru	<ul style="list-style-type: none"> • Menggunakan Variabel Independen: Kompetensi dan Kecermatan Profesi • Menggunakan Variabel Dependen: Kualitas Hasil Audit • Indikator yang digunakan 	<ul style="list-style-type: none"> • Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat • Waktu penelitian

Sumber : Indrasti (2011), Subhan (2011), Perdany (2012), Martani (2013), Sumarni (2013)

Berdasarkan Tabel 2.1 penelitian terdahulu di atas dapat ditarik kesimpulan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang yang penulis lakukan sebagai berikut:

Tabel 2.2
Ringkasan Penelitian Terdahulu

Sudut Pandang	Indrasti (2011)	Subhan (2011)	Perdany (2012)	Martani (2013)	Sumarni (2013)	Mallini (2014)
• Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil audit						
1. Kompetensi	√	√	√	-	-	√
2. Independensi	√	√	√	-	√	-
3. Kompleksitas Tugas	√					
4. Kecermatan Profesi (<i>Due Professional Care</i>)	-	√	-	√	√	√
5. Obyektivitas	√	√	-	-	√	-
6. Integritas	√	-	-	-	√	-
7. Kepatuhan Kode Etik	-	√	-	-	√	-
8. Pengalaman	-	-	--	√	-	-
• Indikator Kualitas Hasil Audit						
Kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit	√	-	√	√	-	-
Independensi laporan	√	-	-	-	-	-
Keakuratan temuan audit		-	√	-	-	-
Keberanian penyungkapan fakta	√	-	-	-	-	-
Laporan klemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap perundang-undangan	-	√	-	-	√	-
Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab	-	√	-	-	√	-
Merahasiakan informasi yang dilarang	-	√	-	-	√	-
Pendistribusian laporan	-	√	-	-	√	√
Rekomendasi dan tindak lanjut	-	√	√	√	√	√
Kejelasan laporan	-	-	√	√	-	-
Kehati-hatian mengambil keputusan dengan sikap skeptis	-	-	√	√	-	-
• Indikator Kompetensi						
Kompetensi teknis	√	√	√			√
Latar belakang pendidikan	√	√				-
Pendidikan berkelanjutan	√	√	√			-
Penguasaan Standar Akuntansi dan <i>Auditing</i>		√	√			√
Wawasan pemerintahan		√	√			√
Pengalaman	√		√			√
• Indikator <i>Due Professional Care</i>						
<i>Skeptisme</i> profesional					√	√
Kehati-hatian		√			√	√
Melaksanakan tugas dengan teliti dan serius				√		-
Menggunakan pertimbangan profesional		√		√		-

Sumber : Indrasti (2011), Subhan (2011), Perdany (2012), Martani (2013), Sumarni (2013)

Keterangan:

√ = diteliti

- = tidak diteliti

Berdasarkan Tabel 2.2 di atas dapat dilihat ringkasan penelitian terdahulu memiliki persamaan dan perbedaan yang dilakukan oleh penulis. Persamaan terdapat pada variabel independen kompetensi dan indikator kompetensi dalam penelitian yang dilakukan oleh Indrasti (2011), Subhan (2011) dan Perdany (2012). Selanjutnya persamaan pada variabel independen *due professional care* dan indikator *due professional care* dalam penelitian yang dilakukan oleh Sumarni (2013) dan Martani (2013). Selain itu persamaan pada variabel dependen kualitas hasil audit dan indikator kualitas hasil audit yang dilakukan oleh Indrasti (2011), Subhan (2011), Perdany (2012), Martani (2013), Sumarni (2013). Perbedaan dari penelitian sebelumnya terlihat dari segi waktu, responden, dan lokasi penelitian.

2.3 Hipotesis

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2013:93) yaitu:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap perumusan penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara bahwa jawaban yang diberikan baru berdasarkan teori yang relevan belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian belum jawaban empirik”

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : Semakin tinggi kompetensi auditor investigasi maka kualitas hasil audit akan semakin baik.

- H₂ : Semakin tinggi *due professional care* auditor investigasi maka kualitas hasil audit akan semakin baik.
- H₃ : Semakin tinggi kompetensi dan *due professional care* auditor investigasi maka kualitas hasil audit akan semakin baik.