

BAB II
KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN
HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. Kompetensi Auditor

2.1.1.1. Pengertian Audit

Alvin A. 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, independen 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 dalam Sukrisno Agoes (2012:42) 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 asesi 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.

2.1.1.2 Jenis-Jenis Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2012:4) jenis audit terbagi menjadi dua yaitu:

1. “Jenis audit ditinjau dari luasnya pemeriksaan
2. Jenis audit ditinjau dari jenis pemeriksaan”

Adapun penjelasan dari jenis-jenis audit menurut Sukrisno Agoes (2012:4) tersebut adalah sebagai berikut :

1. Jenis Audit ditinjau dari luasnya pemeriksaan:

a. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan

Publik atau ISA atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.

b. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)

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.

2. Jenis Audit ditinjau dari jenis pemeriksaan:

a. Manajemen Audit (*Operational Audit*)

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

b. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam LK, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun Bagian Internal Audit

c. Pemeriksaan *Intern* (Internal Audit)

Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian *internal audit* perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.

d. *Computer Audit*

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

Secara ringkas, jenis auditor dapat dibedakan menjadi (1) auditor eksternal atau auditor independen yang bekerja untuk kantor akuntan publik, pada umumnya melaksanakan fungsi audit terhadap laporan keuangan. (2) auditor internal yaitu auditor yang bekerja untuk perusahaan yang mereka audit, pada umumnya mengaudit manajemen perusahaan. (3) auditor agen-agen penerimaan negara atau auditor pajak, pada umumnya melakukan pemeriksaan terhadap ketaatan wajib pajak sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku. (4) Auditor pemerintah, pada umumnya bertugas untuk menilai kewajaran informasi keuangan yang disusun oleh instansi pemerintah.

Menurut Alvin A. Arens et.al yang diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:19-21) auditor yang paling umum terdiri dari empat jenis yaitu:

1. Kantor Akuntan Publik (akuntan publik)
2. Auditor Badan Akuntabilitas Pemerintah
3. Auditor Pajak
4. Auditor internal (*internal auditor*)

Adapun penjelasan dari jenis-jenis auditor menurut Alvin A. Arens et.al tersebut adalah sebagai berikut :

1. Kantor Akuntan Publik (Akuntan Publik)

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh perusahaan.

2. Auditor Badan Akuntabilitas Pemerintah

- a. Auditor Internal Pemerintah

Auditor internal pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani kebutuhan pemerintah.

- b. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

Auditor badan pemeriksa keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh bermacam-macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR.

3. Auditor Pajak

Auditor pajak berasal dari Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit Surat Pemberitahuan (SPT) wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.

4. Auditor Internal (*Internal Auditor*)

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Akan tetapi, auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut selama masih ada hubungan antara pemberi kerja dan karyawan. Para pemakai dari luar entitas mungkin tidak ingin mengandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.

2.1.1.3. Prosedur Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2012:24) prosedur audit adalah:

“Langkah-langkah yang harus dijalankan auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya dan sangat diperlukan oleh auditor agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja.”

Alvin Arens dkk yang diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:131-

133) mengemukakan empat fase audit laporan keuangan, yaitu:

- Fase I : Merencanakan dan merancang pendekatan audit
- Fase II : Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi
- Fase III : Melaksanakan prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo
- Fase IV : Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan Audit

Keempat fase tersebut diinterpretasikan sebagai berikut :

Fase I merencanakan dan merancang pendekatan audit yang efektif dengan biaya yang masuk akal. Perencanaan dan perancangan pendekatan audit dapat dipecah ke dalam 3 aspek, antara lain :

1. Mendapatkan pemahaman atas entitas klien dan lingkungannya
2. Memahami pengendalian internal dan menilai resiko pengendalian
3. Menilai risiko salah saji material

Dalam fase II, sebelum auditor bisa membenarkan pengurangan pengujian risiko pengendalian yang direncanakan ketika pengendalian internal dianggap sudah efektif, pertama-tama mereka harus menguji efektivitas pengendalian. Selain itu auditor juga harus melakukan tes substansif. Contohnya, auditor dapat membandingkan harga per unit yang ada pada salinan faktur penjualan dengan daftar harga resmi sebagai bentuk pengujian terhadap tujuan akurasi untuk transaksi penjualan. Demi mencapai efisiensi, auditor seringkali melakukan pengujian atas pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi pada waktu yang sama.

Dalam Fase III, terdapat dua kategori umum yaitu :

1. Prosedur analitis (*analytical procedures*) menggunakan perbandingan dua hubungan untuk menilai apakah saldo akun atau data lainnya telah disajikan secara wajar.
2. Pengujian atas rincian saldo (*test of details of balance*) merupakan prosedur khusus yang dimaksudkan untuk menguji salah saji nilai nominal saldo akun di laporan keuangan.

Dalam fase yang terakhir yaitu fase IV semua prosedur yang telah diselesaikan, auditor harus menggabungkan informasi yang diperoleh guna mencapai kesimpulan menyeluruh mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar setelah audit selesai dilakukan, auditor harus menerbitkan laporan audit untuk melengkapi laporan audit yang dipublikasikan oleh klien.

2.1.1.4. 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”

Sedangkan Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2017 mengungkapkan pengertian audit investigatif sebagai berikut:

“Audit investigatif adalah proses mencari, menemukan, mengumpulkan, dan menganalisis serta mengevaluasi bukti-bukti secara sistematis oleh pihak yang kompeten dan independen untuk mengungkapkan fakta atau kejadian yang sebenarnya tentang indikasi tindak pidana korupsi dan/ atau tujuan spesifik lainnya sesuai peraturan yang berlaku.”

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 bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidak penyimpangan yang berindikasi korupsi yang dipergunakan dalam penegakan hukum.

2.1.1.5. Jenis Audit Investigasi

Fitrawansyah (2014:22) mengelompokkan dua jenis audit investigasi yaitu:

1. Audit Investigasi Proaktif
2. Audit Investigasi Reaktif

Adapun penjelasan mengenai kedua jenis audit investigasi adalah 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 disimpulkan 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).

2.1.1.6 Tahapan Audit Investigasi

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

1. Tahap perencanaan
2. Tahap pelaksanaan
3. Supervisi
4. Tahap pelaporan

Adapun penjelasan mengenai tahap audit investigasi menurut Amrizal Sutan Kayo (2013:49)

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:

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

2.1.1.7. Pengertian 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.”

Fitrawansyah (2014: 46) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut :

“Kompetensi artinya auditor harus memiliki keahlian dibidang auditing dan mempunyai pengetahuan yang cukup mengenai bidang yang diauditnya.”

Pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa kompetensi merupakan pengetahuan dan keahlian mengenai suatu bidang dan 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.

Menurut Amirizal Sutan Kayo (2013:23) mengungkapkan pengertian kompetensi auditor investigasi yaitu sebagai berikut:

“Kompetensi auditor investigasi adalah seorang auditor yang memiliki kompetensi unik artinya disamping auditor memiliki pengetahuan dasar dibidang akuntansi dan *auditing*, auditor juga harus memiliki kompetensi dibidang Administrasi Pemerintah, komunikasi yang baik secara lisan dan tulisan, memahami Standar Audit, kebijakan, prosedur, dan teknik audit, memahami lingkungan Pemerintahan sesuai tugas pokok dan fungsi serta memiliki ilmu Hukum yang diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan. Selain itu memiliki kemampuan teknis dalam pelaksanaan terkait dengan pengungkapan fakta, modus operandi, jenis penyimpangan penyebab penyimpangan, pihak yang bertanggung jawab dan dampak atau jumlah kerugian keuangan negara.”

Menurut Theodorus M. Tuanakotta (2011:104) kemampuan auditor investigatif yaitu 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 ketentuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap. Kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkannya dengan akurat dan lengkap adalah sama pentingnya. Pemeriksa *fraud* adalah gabungan antara pengacara, akuntan, kriminolog dan detektif (atau *investigator*).”

2.1.1.8. Langkah Untuk Meningkatkan Kompetensi Auditor Investigasi

Menurut BPKP dalam Amrizal Sutan Sutankayo (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 hokum, 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 hokum pidana dan hukum

- acara pidana, tindak pidana korupsi, teknik penyelidikan dan penyidikan, pembuatan berita acara pemeriksaan, orientasi keintelijenan, 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.

2.1.1.9. Karakteristik Kompetensi Auditor Investigasi

Selanjutnya *Hay Group Incorporated* (2003) dalam Eddy Mulyadi Soepardi (2012:17) mengembangkan karakteristik kompetensi auditor sebagai berikut:

1. Niat/Motivasi (*Motives*)
2. Responsif (*Traits*)
3. Konsep Diri (*Self Concept, Selt Image*)
4. Pengetahuan (*Knowledge*)
5. Keterampilan (*Skill*)

Adapun penjelasan mengenai karakteristik kompetensi

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.”

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

1. Pengetahuan dasar
2. Kemampuan teknis
3. Sikap mental

Adapun penjelasan dari ketiga karakteristik diatas adalah sebagai berikut:

1. Pengetahuan dasar

Auditor investigatif 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.

Tuanakotta (2010:106) 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 menurut Karyono (2013:139) mengungkapkan auditor investigasi harus mempunyai pengetahuan yang cukup tentang:

1. “Pengetahuan tentang kecurangan,
2. Pengetahuan tentang perundang-undangan terutama terkait dengan aktivitas yang diaudit dan 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,
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.
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 mengkajii 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 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 karakteristik yang telah diungkapkan diatas akan mengarahkan seseorang untuk berperilaku, selanjutnya perilaku akan menghasilkan kinerja yang pada akhirnya bermuara peningkatan kualitas atau produktivitas.

2.1.2. *Due Professional Care*

2.1.2.1. Pengertian *Due Professional Care*

Due professional care memiliki arti kemahiran profesional dengan cermat dan seksama. Standar Profesional Akuntan Publik PSA No.4 (2011) menyebutkan Standar Umum Ketiga sebagai berikut:

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

Standar ini menuntut auditor untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional untuk mengamati standar lapangan dan standar pelaporan. Penggunaan kemahiran profesional

dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya tersebut (SPAP,2011).

Menurut Sukrisno Agoes (2012:36) pengertian *due professional care* adalah:

“*Due professional care* dapat diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab.”

Menurut Arens *et.al* yang telah dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:43) kemahiran profesional (*due professional care*) sebagai berikut:

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

Theodorus M. Tuanakotta (2012:59) menyatakan *due professional care* atau *due audit care* adalah:

“*Due audit care* berarti *due care* dalam audit. *Due audit care* atau kehati-hatian dalam melaksanakan suatu audit ada ukurannya, yakni kode etik dan standar audit”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2012:27) *Due Professional Care* atau kemahiran profesional dengan cermat dan seksama adalah:

“Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama berarti penggunaan pertimbangan sehat dalam penetapan lingkup, dalam pemilihan metodologi, dan dalam pemilihan pengujian dan prosedur untuk mengaudit”.

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 Penggunaan Due Professional Care

Menurut Mulyadi (2012:27) mengemukakan penggunaan kemahiran professional (*Due Professional Care*) dalam auditing sebagai berikut:

“Penggunaan kemahiran professional 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 Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Inonesia No 17 Tahun 2017 mengemukakan kemahiran profesional dilakukan pada berbagai aspek diantaranya:

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. Pengumpulan dan pengujian bukti audit
7. 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.

2.1.2.3. Karakteristik *Due Professional Care*

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:42) karakteristik *due professional care* sebagai berikut:

1. Skeptisisme Professional
Skeptisisme profesional merupakan sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit.
2. Keyakinan yang Memadai
Keyakinan yang memadai merupakan persepsi auditor atas simpulan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik karena kekeliruan maupun kecurangan.”

Menurut Sukrisno Agoes dan Hoesada (2012:22) terdapat dua karakteristik dalam *Due Professional* yang harus diperhatikan oleh setiap auditor, diantaranya:

1. Skeptisisme Professional
2. Keyakinan yang Memadai ”

Adapun penjelasan mengenai karakteristik *Due Professional* yang harus diperhatikan auditor adalah sebagai berikut:

1. Skeptisisme Profesional

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat

dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif. Oleh karena itu skeptisisme professional merupakan sikap mutlak yang harus dimiliki auditor. (SPAP, 2011:230.2).

2. Keyakinan yang memadai

Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. (SPAP, 2011:230.2)

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:230.3) dijelaskan lebih lanjut bahwa oleh karena pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan pada konsep pemerolehan keyakinan memadai, auditor bukanlah penjamin dan laporannya tidak merupakan suatu jaminan. Oleh karena itu, penemuan kemudian salah saji material yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan yang ada dalam laporan keuangan, tidak berarti bahwa dengan sendirinya merupakan bukti kegagalan untuk memperoleh keyakinan memadai, tidak memadainya perencanaan, pelaksanaan, atau pertimbangan, dan tidak menggunakan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama, atau kegagalan untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.

Berdasarkan pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa *due professional care* menuntut auditor untuk bersikap *skeptisme professional*. *Skeptisme professional* 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, oleh karena itu kecermatan profesional merupakan sikap batin pribadi, berasal dari kesadaran diri, bermuara pada intuisi kewaspadaan, kehati-hatian dan kepedulian, karena itu tidak dapat dipaksakan dan diinstruksikan.

2.1.3. Kualitas Hasil Audit Investigasi

2.1.3.1. Pengertian Kualitas Hasil Audit Investigasi

Standar Profesi Akuntan Publik (2011) menyatakan kualitas audit sebagai berikut:

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

Menurut Alvin A. Arens *et.al* (2012:105) menyatakan kualitas audit:

“Audit quality means how well an audit detects and report material misstatements in financial statements, the detection aspects are a reflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethics or auditor integrity, particularly independence.”

Pengertian Kualitas Audit menurut Mulyadi (2012:43) yaitu:

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomis, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasil kepada pemakai yang berkepentingan.”

Menurut De Angelo (1981:183) menyatakan kualitas audit yaitu:

“joint probability that a given auditor will both discover a breach an a client’s accounting system, and report the breach”

Definisi diatas dapat diartikan sebagai berikut:

“Kualitas audit merupakan probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien.”

Selain itu, Agusti dan Pertiwi (2013) mengungkapkan kualitas audit sebagai berikut:

“Kualitas Audit adalah segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam bentuk laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan”

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.

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.

2.1.3.3. Standar Pengendalian Kualitas Hasil Audit Investigasi

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No.19 Tahun 2009 mengungkapkan 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 professional kepada *auditee* dan pihak lain. Pedoman kendali mutu audit investigasi tersebut meliputi:

1. Pengendalian mutu perencanaan audit
2. Pedoman pengendalian mutu penyusunan rencana dan program kerja audit
3. Pedoman pengendalian mutu supervisi audit
4. Pedoman pengendalian mutu pelaksanaan audit
5. Pedoman pengendalian mutu pelaporan audit
6. Pedoman pengendalian mutu pemantauan tindak lanjut hasil audit
7. Pedoman pengendalian mutu tata usaha dan sumber daya manusia

Adapun penjelasan mengenai standar pengendalian kualitas hasil audit sebagai berikut:

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 dalam melaksanakan audit investigasi auditor mengacu pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara 2017 yang meliputi:

1. Standar Pelaksanaan
2. Standar Pelaporan

Adapun penjelasan mengenai Standar Pemeriksaan Keuangan Negara 2017 sebagai berikut:

1. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan

a. Perencanaan

Pemeriksa harus merencanakan pemeriksaan dengan sebaik-baiknya untuk memenuhi pelaksanaan tugas pemeriksaan dan harapan pemangku kepentingan. Dalam membuat rencana audit pemeriksa harus menetapkan sasaran, ruang lingkup dan alokasi sumber daya. Mengembangkan hipotesis untuk mengarahkan proses pembuktian suatu penyimpangan. Mengidentifikasi pendekatan prosedur, dan teknik audit. Pemeriksa harus merancang prosedur yang memadai

untuk memperoleh bukti pemeriksaan yang memadai dan layak. Melakukan penilaian risiko penugasan dan merencanakan mitigasi.

b. Pemerolehan Bukti

Pemeriksa harus menerapkan prosedur yang telah dirancang untuk memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup dan layak atas risiko kecurangan yang telah teridentifikasi. Pemeriksa dapat memperoleh data dan informasi dengan melakukan antara lain pengamatan, wawancara, survei, dan pengukuran. Apabila diperlukan, Pemeriksa dapat menggunakan tenaga ahli untuk membantu perancangan metodologi pemerolehan data dan informasi. Pemeriksa harus melakukan pendalaman jika dalam pemerolehan bukti pemeriksa menduga bahwa dokumen tidak otentik atau isi dokumen telah dimodifikasi tetapi tidak diinformasikan kepada Pemeriksa. Sepanjang proses pemeriksaan, Pemeriksa harus *me-review* kecukupan dan ketepatan bukti dan menghubungkannya dengan tujuan pemeriksaan.

c. Pengembangan temuan

Pemeriksa harus mengembangkan temuan pemeriksaan apabila menemukan ketidaksesuaian antara kondisi dan kriteria. Pengembangan temuan difokuskan pada upaya pengujian hipotesis untuk mengungkap fakta dan proses kejadian, pihak-pihak yang terkait (terlibat atas penyimpangan), sebab dan dampak penyimpangan. Pemeriksa menguji bukti yang telah dikumpulkan untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit.

d. Supervisi

Pada setiap tahap pemeriksaan harus dilakukan supervisi secara memadai untuk memastikan tercapinya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatnya kemampuan auditor. Supervisi adalah kegiatan yang mencakup pemberian arahan dan panduan kepada pemeriksa selama pemeriksaan untuk memastikan pencapaian tujuan pemeriksaan dan pemenuhan standar pemeriksaan yang efektif dalam rangka pelaksanaan pengendalian mutu.

2. Standar Pelaporan Pemeriksaan

a. Keharusan menyusun laporan

Pemeriksa harus menyusun laporan hasil pemeriksaan secara tertulis untuk mengomunikasikan hasil pemeriksaannya. Pemeriksa harus menyusun laporan hasil pemeriksaan secara tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, jelas, dan ringkas.

b. Unsur Laporan Hasil Pemeriksaan

- 1) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan;
- 2) Tujuan, lingkup, metodologi;
- 3) Kesimpulan;
- 4) Temuan pemeriksaan;
- 5) Rekomendasi pemeriksaan;
- 6) Tanggapan pihak yang bertanggung jawab; dan
- 7) Penandatanganan LHP.

c. Pelaporan informasi rahasia

Apabila informasi tertentu dilarang diungkapkan kepada umum, LHP harus mengungkapkan sifat informasi yang dilarang diungkapkan tersebut dan ketentuan yang melarang pengungkapan informasi tersebut. Pertimbangan pemeriksa mengenai tidak diungkapkannya informasi tertentu tersebut harus mengacu pada peraturan perundang-undangan.

d. Penerbitan dan Distribusi Laporan

Laporan hasil pemeriksaan diserahkan tepat waktu kepada lembaga perwakilan, pihak bertanggung jawab, dan pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima Laporan hasil pemeriksaan sesuai ketentuan perundang-undangan. Pendistribusian Laporan Hasil Pemeriksaan dapat dibatasi apabila memuat informasi rahasia

e. Pemantauan Tindak Lanjut Pemeriksaan

Pimpinan unit kerja memantau secara periodik tindak lanjut pemeriksaan dan menyampaikan hasil pemantauannya kepada lembaga kepada lembaga perwakilan dan pihak yang bertanggung jawab. Tujuan pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah meningkatkan efektivitas pelaporan hasil pemeriksaan serta membantu lembaga perwakilan dan pemerintah dalam memperbaiki tata kelola.

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 dalam

pelaksanaan kegiatan audit investigasi mengacu pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

2.1.6. Penelitian Terdahulu

Adapun beberapa penelitian terdahulu mengenai Kompetensi dan *Due Profesional Care* Auditor serta pengaruhnya terhadap Kualitas Hasil Audit Investigasi penulis ungkapkan dalam tabel berikut ini:

Tabel 2.1
Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti dan Tahun	Judul Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian
1.	Annisa Perdany dan Sri Suranta (2012)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit Investigasi pada Kantor Perwakilan BPK-RI Yogyakarta	Variabel Bebas: Kompetensi Variabel Terikat: Kualitas Audit Investigasi	Variabel Bebas: Independensi dan etika profesi Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit Investigasi sedangkan Independensi tidak berpengaruh terhadap Kualitas Audit Investigasi.
2.	Lindawati Martini, Zulkifli Boku, Lukman Pakaya (2013)	Pengaruh Kecermatan Profesi dan Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Hasil Audit pada Inspektorat Provinsi Gorontalo	Variabel Bebas: Kecermatan Profesi Variabel Terikat: Kualitas Audit	Variabel Bebas: Pengalaman Kerja Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial dan secara simultan Kecermatan Profesi dan Pengalaman Kerja berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Audit
3.	Nolanda Dwi Karnia, dan Haryanto (2015)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Motivasi dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit pada Aparat Inspektorat Provinsi Jawa Tengah	Variabel Bebas: Kompetensi Variabel Terikat: Kualitas Audit	Variabel Bebas: Independensi, Motivasi, dan Akuntabilitas Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial Kompetensi, Independensi, dan Akuntabilitas memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan Motivasi memiliki pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap kualitas audit.
4.	William Jefferson Wiratama, Ketut Budhiarta (2015)	Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, <i>Due Professional Care</i> , dan Akuntabilitas terhadap	Variabel Bebas: <i>Due Professional Care</i> Variabel Terikat:	Variabel Bebas: Independensi, Pengalaman Kerja, Dan Akuntabilitas	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial Independensi, Pengalaman Kerja, <i>Due Professional Care</i> , dan Akuntabilitas

		Kualitas Audit pada KAP di Denpasar	Kualitas Audit	Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat	berpengaruh positif signifikan pada kualitas audit
5.	Izzatul Farida, Abdul Hallim, dan Retno Wulandari (2016)	Pengaruh Independensi, Kompetensi, <i>Due Professional Care</i> dan Etika terhadap Kualitas Audit pada KAP di Kota Malang	Variabel Bebas: Kompetensi, dan <i>Due Professional Care</i> Variabel Terikat: Kualitas Audit	Variabel Bebas: Independensi, dan Etika Lokasi penelitian pada BPKP Provinsi Jawa Barat	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial dan simultan Independensi, Kompetensi, <i>Due Professional Care</i> , dan Etika berpengaruh terhadap Kualitas Audit
6.	S.Zahmatkesh, J.Rezazadeh (2017)	The effect of auditor features on audit quality	Variabel Terikat: Audit Quality	Variabel Bebas: Auditor features	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial Pengalaman Kerja, Kemampuan Professional, Akuntabilitas, Objektivitas berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan motivasi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Sumber: Diolah dari berbagai referensi

2.2. Kerangka Pemikiran

2.2.1. Pengaruh Kompetensi Auditor Investigasi Terhadap Kualitas Hasil Audit Investigasi

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 dalam Amirizal Sutan Kayo,2013:6).

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.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:146) menyatakan bahwa:

“Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang baik. Dalam arti luas kompetensi mencakup penguasaan ilmu/pengetahuan (*knowledge*), dan keterampilan (*skill*) yang mencukupi. serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai untuk melaksanakan pekerjaan atau profesinya.”

Selain itu, S.Zahmatkesh dan J.Rezazadeh (2017) mengungkapkan bahwa:

“The auditor has a greatcuriosity, broadminded, able to handle uncertainty and able to work in teams. The auditor also has the ability to conduct an analytical review, knowledge concerning the organizational theory, so the audit quality is increasing as well”

Yang dapat diartikan sebagai berikut:

“Auditor yang memiliki rasa ingin tahu yang besar, berwawasan luas, mampu menangani ketidakpastian dan mampu bekerja dalam tim, serta memiliki kemampuan untuk melakukan kajian analitis, pengetahuan mengenai teori organisasi berpengaruh dalam meningkatkan kualitas audit.”

Hasil penelitian Perdany dkk (2012) dan Karnia (2015) 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.

2.2.2. Pengaruh *Due Professional Care* Terhadap Kualitas Hasil Audit Investgasi

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 (Amrizal 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”

Selain itu Siti Kurnia dan Ely Suhayati (2010:42) menyatakan bahwa:

“penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik karena kekeliruan dan kecurangan.”

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.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Martani dkk (2013) menunjukkan bahwa kemahiran professional yang diproaksikan melalui *skeptisme* dan kehati-hatian 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.

2.2.3. Pengaruh Kompetensi dan *Due Professional Care* Auditor 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)

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

“Auditor harus menggunakan keahlian profesional 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:

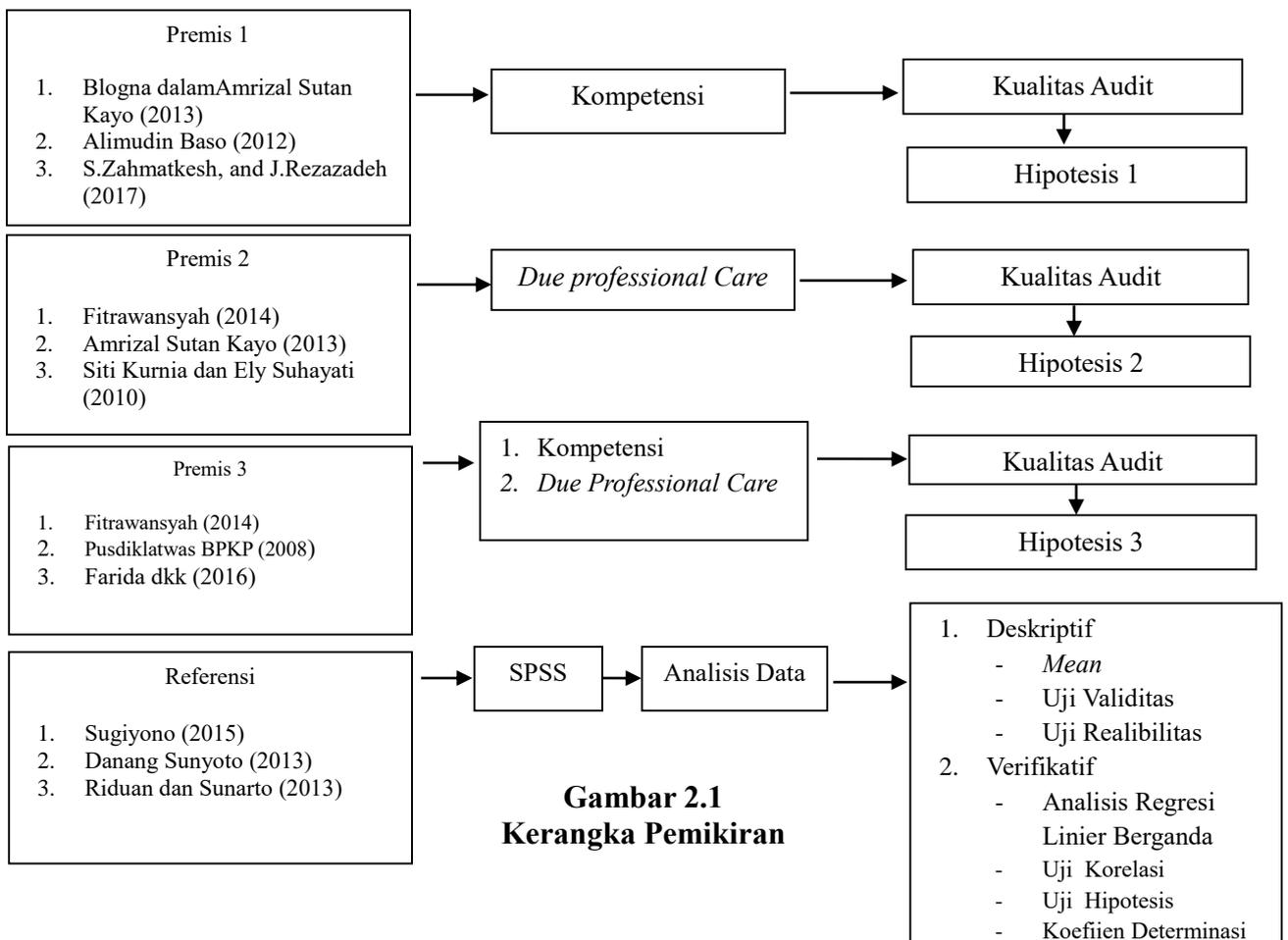
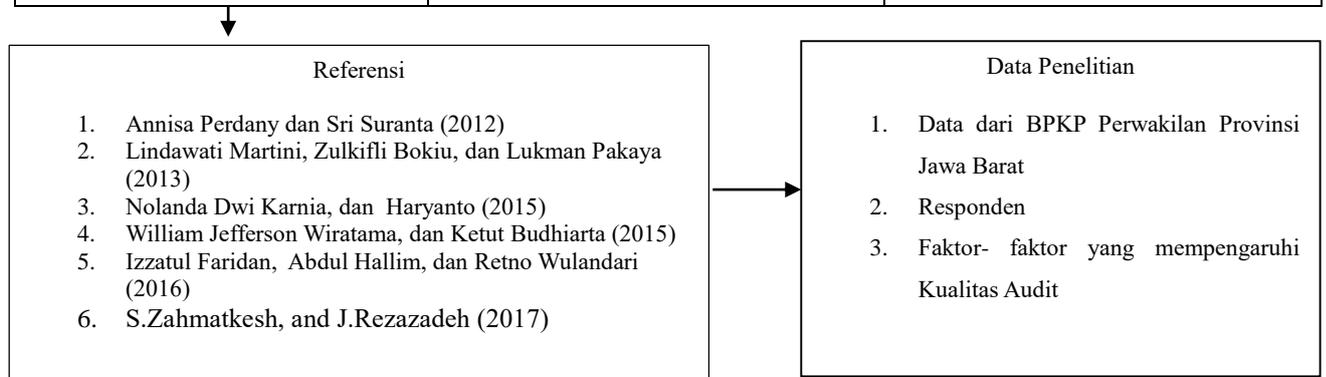
“Dalam menjamin kompetensinya seorang auditor harus memiliki keahlian dibidang audit dan mengetahui pengetahuan yang cukup mengenai bidang yang diauditnya. Sedangkan kecermatan dalam melaksanakan tugas ditunjukkan dengan perencanaan yang baik, pelaksanaan kegiatan sesuai standar dan kode etik, supervisi 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 Apriliyani (2013) dan Farida dkk (2016) 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. Berdasarkan pernyataan di atas menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi dan *due professional care* yang dimiliki oleh seorang auditor maka kualitas hasil audit semakin baik.

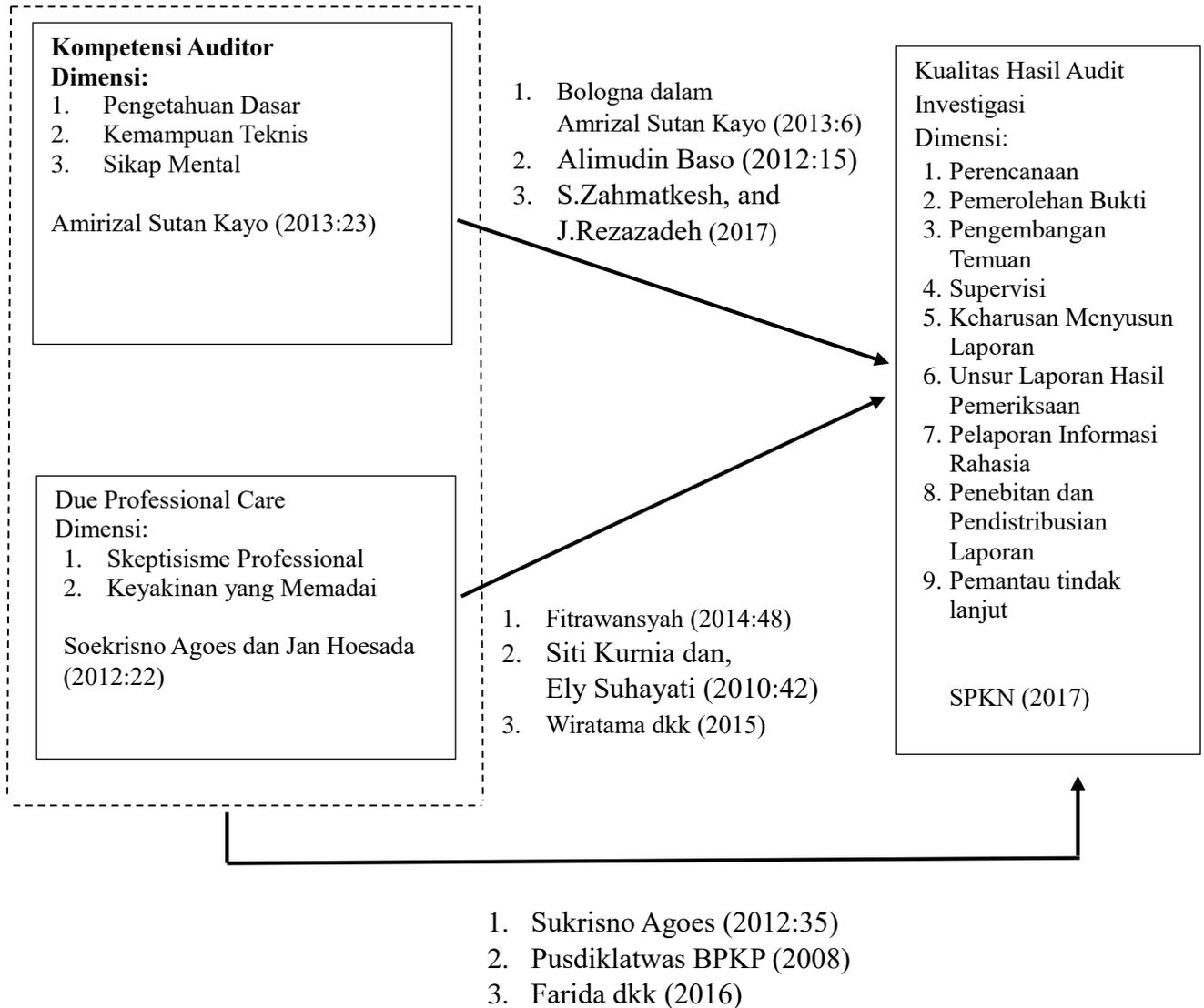
Kerangka pemikiran yang telah diuraikan oleh penulis diatas dapat dilihat pada gambar kerangka pemikiran sebagai berikut:

Landasan Teori		
Kompetensi - Theodorus M. Tuanakotta (2010) - Amirizal Sutan Kayo (2013) - Karyono (2013) - Eddy Mulyadi Soepardi (2012)	Due Professional Care - Alvin. A Arens (2011) - Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2012) - Fitrawansyah., (2014) - Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010) - Pusdiklatwas BPKP (2008) - SPAP (2011)	Kualitas Audit Investigasi - Mulyadi (2014) - Alvin A. Arens <i>et.al</i> (2012) - Fitrawansyah (2014) - SPAP (2011) - Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No.19 (2009) - SPKN (2017) - Peraturan BPKP No 17 (2017)



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Paradigma Penelitian



Gambar 2.2
Paradigma penelitian

2.3 Hipotesis

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2015:93) adalah:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada 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 yang empiris.”

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

H1 : Terdapat pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas hasil audit investigasi.

H2 : Terdapat pengaruh *due professional care* auditor terhadap kualitas hasil audit investigasi .

H3 : Terdapat pengaruh kompetensi dan *due professional care* auditor terhadap kualitas hasil audit investigasi.