

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

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

2.1.1. Ruang Lingkup Audit

2.1.1.1 Audit

1. Pengertian Audit

Audit merupakan aktivitas pengumpulan dan pemeriksaan bukti terkait suatu informasi untuk menentukan dan membuat laporan tentang tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang ditetapkan. Untuk lebih memahami pengertian audit itu sendiri, maka berikut beberapa pengertian audit yang dikemukakan oleh beberapa ahli, diantaranya sebagai berikut :

Pengertian Audit menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2015:3) adalah sebagai berikut :

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

Artinya :

“Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Pengertian auditing menurut Mulyadi (2014:9) menyatakan bahwa pengertian audit adalah :

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

Pengertian audit lainnya menurut Soekrisno Agoes (2012:4) :

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

Dari beberapa definisi diatas dapat diketahui bahwa audit pada dasarnya adalah kegiatan yang dilakukan oleh orang yang independen, objektif, pengetahuan dan pengalaman kerja dalam mengumpulkan temuan-temuan yang

dikemukakan yang bersifat jujur dan bersih sehingga laporan dapat dipergunakan dengan baik.

2. Tujuan Audit

Pada dasarnya tujuan audit pada umumnya adalah menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam semua hal yang material posisi keuangan serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk mencapai tujuan ini auditor perlu menghimpun bukti kompeten yang cukup, serta mengidentifikasi dan menyusun sejumlah tujuan audit spesifik untuk setiap akun laporan keuangan.

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2015:168) tujuan audit adalah :

“Untuk menyediakan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang diberikan auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku. Pendapat auditor ini menambah tingkat keyakinan pengguna yang bersangkutan terhadap laporan keuangan.”

Sedangkan menurut Tuanakotta (2014:84) tujuan audit adalah :

“Mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.”

3. Jenis-Jenis Audit

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2015:16) Jenis-jenis audit dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu:

1. **Audit Operasional (Operational Audit)** Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang. Mengevaluasi secara objektif apakah efisiensi dan efektifitas operasi sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan jauh lebih sulit dari pada audit ketaatan dan audit keuangan. Selain itu, penetapan kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional juga bersifat sangat subjektif
2. **Audit Ketaatan (Compliance audit)** Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pengguna luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan. Oleh karena itu, sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi itu.
3. **Audit Laporan Keuangan (Financial Statement Audit)** Audit atas laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah seluruh laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk 12 menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya.

4. Standar Audit

Auditor harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Indonesia (IAI). Standar ini disebut

sebagai Pernyataan Standar Auditing(PSA).Standar tersebut digunakan auditor sebagai pedoman pelaksanaan audit atas laporan keuangan klien.

Menurut Hery (2017:28) standar audit yang berlaku umum dapat dibedakan menjadi tiga kategori yang terdiri dari :

1. Standar Umum
 - a. Auditor harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
 - b. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
 - c. Auditor harus menerapkan kemahiran profesional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.
2. Standar Pekerjaan Lapangan
 - a. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
 - b. Auditor harus memahami pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan selanjutnya untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit.
 - c. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan
 - a. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
 - b. Auditor dalam laporan auditnya harus mengidentifikasi mengenai keadaan dimana prinsip akuntansi tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.
 - c. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan secara informatif belum memadai, auditor harus menyatakan dalam laporan audit.
 - d. Jika dalam laporan auditnya harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak diberikan. Jika auditor tidak dapat

memberikan suatu pendapat, auditor harus menyebutkan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor tersebut harus secara jelas (dalam laporan keuangan) menunjukkan sifat pekerjaannya, jika ada. Serta tingkat tanggung jawab yang dipukul oleh auditor bersangkutan.

2.1.1.2 Audit Internal

1. Pengertian Audit Internal

Audit internal merupakan suatu fungsi penilaian yang independen atas aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan dalam suatu organisasi. Untuk memberikan gambaran yang lebih jelas, maka penulis mengemukakan beberapa pendapat tentang pengertian audit internal, diantaranya :

Pengertian audit internal menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:136) adalah :

“Audit Internal adalah jaminan independen objektif dan aktivitas konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi, membentuk organisasi dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen resiko, pengendalian dan proses tata kelola”.

Pengertian audit internal menurut Hery (2017:238) sebagai berikut :

“Audit internal adalah suatu fungsi penilaian yang dikembangkan secara bebas dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan sebagai wujud pelayanan terhadap organisasi perusahaan. Pemeriksa intern melaksanakan aktivitas penilaian yang bebas dalam suatu organisasi untuk menelaah kembali kegiatan-kegiatan dalam bidang akuntansi, keuangan dan bidang-bidang operasi lainnya sebagai dasar pemberian pelayanannya pada manajemen”.

Menurut The Institute of Internal Auditors (IIA) dalam Faiz Zamzami, Ihda Arifin Faiz, Mukhlis (2014:1-2) pengertian audit internal adalah sebagai berikut:

“Internal auditing is an independent, objective assurance, and consulting activity designed to add value and improve an organization's operation. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance process”.

Artinya :

“Audit internal merupakan kegiatan assurance dan konsultasi yang dilakukan secara independen dan objektif yang dirancang untuk mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor tersebut harus secara jelas (dalam laporan auditor) menunjukkan sifat pekerjaannya, jika ada. Serta tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bersangkutan”.

2. Fungsi Audit Internal

Fungsi Audit Internal menurut Hery (2017:281) adalah sebagai berikut :

- a. Memeriksa dan menilai baik buruknya pengendalian atas akuntansi keuangan dan operasi lainnya.
- b. Memeriksa sampai sejauh mana hubungan para pelaksana terhadap kebijakan, rencana dan prosedur yang telah ditetapkan.
- c. Memeriksa sampai sejauh mana aset perusahaan dipertanggung jawabkan dan dijaga dari berbagai macam bentuk kerugian.
- d. Memeriksa kecermatan pembukuan dan data lainnya yang dihasilkan oleh perusahaan.
- e. Menilai prestasi kerja para pejabat/pelaksana dalam menyelesaikan tanggung jawab yang telah ditugaskan.

Secara umum fungsi audit internal adalah untuk memberikan penilaian terhadap keefektifan suatu pengendalian di dalam organisasi. Fungsi audit internal bukan hanya terpaku kepada pencarian ketepatan dan kebenaran atas catatan-

catatan akuntansi saja, melainkan harus juga melakukan suatu penelitian dari berbagai operasional yang terjadi di pemerintahan.

3. Tujuan Audit Internal

Menurut Hery (2017:39) tujuan dari audit internal adalah sebagai berikut :

“Audit internal secara umum memiliki tujuan untuk membantu segenap anggota manajemen dalam menyelesaikan tanggung jawab mereka secara efektif, dengan memberi mereka analisis, penilaian, saran dan komentar yang objektif mengenai kegiatan atau hal-hal yang diperiksa”.

Menurut Hery (2017:281-282) tujuan utama pemeriksa intern adalah untuk meyakinkan:

1. Keandalan Informasi
Pemeriksa internal harus meninjau keandalan (reliabilitas dan integritas) berbagai informasi finansial dan pelaksanaan pekerjaan atau operasi, serta berbagai cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi dan melaporkan informasi.
2. Kesesuaian dengan Kebijakan, Rencana, Prosedur dan Peraturan Perundang-Undangan
Pemeriksa internal harus meninjau sistem yang telah diterapkan untuk memastikan kesesuaiannya dengan berbagai kebijaksanaan, rencana, prosedur, ketentuan perundang-undangan dan peraturan yang dimiliki. Jadi pemeriksa intern bertanggung jawab dalam menentukan apakah sistem tersebut telah mencukupi dan efektif serta apakah berbagai kegiatan yang di periksanya benar-benar telah memenuhi persyaratan yang diperlukan.
3. Perlindungan Terhadap Aset
Pemeriksa internal harus meninjau berbagai alat atau cara yang digunakan untuk melindungi aset terhadap berbagai jenis kerugian, seperti kerugian yang diakibatkan oleh pencurian, kegiatan yang ilegal atau tidak pantas dan bila dipandang perlu, memverifikasi keberadaan dari suatu aset atau aset. Pada saat memverifikasi keberadaan suatu aset, pemeriksa harus mempergunakan prosedur pemeriksaan yang sesuai dan tepat

4. Penggunaan Sumber Daya secara Ekonomis dan Efisien
 Pemeriksaan yang berhubungan dengan keekonomisan dan efisien penggunaan sumber daya haruslah mengidentifikasi berbagai keadaan seperti ini :
 - a. Fasilitas-fasilitas yang tidak digunakan sepeuhnya.
 - b. Pekerjaan yang tidak produktif.
 - c. Berbagai prosedur yang tidak dapat dibenarkan berdasarkan pertimbangan biaya.
 - d. Terlalu banyak atau sedikit jumlah staf.
5. Pencapaian Tujuan
 Pemeriksaan internal haruslah menilai pekerjaan, operasi , atau program untuk menilai apakah hasil yang dicapai telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dan apakah pekerjaan, operasi atau program tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan rencana.

4. Kode Etik Audit Internal

Kode Etik Profesi Audit Internal memuat standar perilaku, sebagai pedoman bagi seluruh auditor internal. Isi dari Kode Etik Profesi Audit Internal dalam Hery (2017:253-254) adalah sebagai berikut :

1. Auditor internal harus menunjukkan kejujuran, objektivitas, dan kesungguhan dalam melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya.
2. Auditor internal harus menunjukkan loyalitas terhadap organisasinya atau terhadap pihak yang dilayani, namun secara sadar tidak boleh terlibat dalam kegiatan-kegiatan yang menyimpang atau melanggar hukum.
3. Auditor internal secara sadar tidak boleh terlibat dalam tindakan atau kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit internal atau mendiskreditkan organisasinya.
4. Auditor internal harus menahan diri dari kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya atau kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan prasangka-prasangka, yang meragukan kemampuannya untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya secara objektif.
5. Auditor internal tidak boleh menerima segala sesuatu dalam bentuk apapun dari karyawan, klien, pelanggan, pemasok, ataupun mitra bisnis

organisasinya, yang patut di duga dapat mempengaruhi pertimbangan profesional.

6. Auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan kompetensi profesional yang dimilikinya.
7. Auditor internal harus bersikap hati-hati dan bijaksana dalam menggunakan informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya (tidak boleh menggunakan informasi rahasia yang dapat menimbulkan kerugikan terhadap organisasinya untuk mendapatkan keuntungan pribadi).
8. Auditor internal harus mengungkapkan fakta-fakta penting yang diketahuinya dalam melaporkan hasil pekerjaannya, karena fakta yang tidak diungkap dapat mendistorsi laporan atas kegiatan yang di *review* atau dengan kata lain tidak berusaha menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum/peraturan.
9. Auditor internal harus senantiasa meningkatkan kompetensi dan efektivitas serta kualitas pelaksanaan tugasnya (dengan kata lain wajib mengikuti pendidikan profesional secara berkelanjutan)

5. Standar Profesi Audit Internal

Standar profesi audit internal merupakan instrumen untuk mengendalikan kualitas kinerja audit internal, Standar ini merupakan pedoman bagi pelaksanaan aktivitas audit internal agar dalam memenuhi tanggung jawabnya. audit internal dapat berperan untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi

Standar Profesi Audit Internal (SPAI) dalam Hery (2017:254-255) mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Memberikan kerangka dasar yang konsisten untuk mengevaluasi kegiatan dan kinerja satuan audit internal maupun individu auditor internal.
2. Menjadi sarana bagi pemakai jasa dalam memahami peran, ruang lingkup, dan tujuan audit internal.
3. Mendorong peningkatan praktik audit internal yang baik dalam organisasi.

4. Memberikan kerangka dalam pelaksanaan dan pengembangan kegiatan audit internal yang nantinya akan memberikan nilai tambah serta meningkatkan kinerja kegiatan operasional organisasi.
5. Menjadi acuan dalam menyusun program pendidikan dan peranan bagi auditor internal.
6. Menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktik audit internal yang seharusnya (*international best practices*).

Adapun Standar Profesi Audit Internal (SPAI) ini dikemukakan oleh Hery (2017:255) adalah sebagai berikut:

1. Standar atribut: berkenaan dengan karakteristik organisasi, individu dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit internal. Standar ini berlaku untuk semua penugasan.
2. Standar kinerja: menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal dan merupakan ukuran kualitas pekerjaan audit. Standar kinerja ini memberikan praktik-praktik terbaik dalam pelaksanaan audit, mulai dari perencanaan sampai dengan pemantauan tindak lanjut. Standar ini berlaku untuk semua penugasan.
3. Standar implementasi: hanya berlaku untuk satu penugasan tertentu. Standar yang diterbitkan adalah standar implementasi untuk kegiatan *assurance*, kegiatan *consulting*, kegiatan inventasi, standar implementasi atas *control self assesment*.

6. Profesi Akuntan

Randal J. Elder, Mark S Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2012:19) yang paling umum terdiri dari empat jenis, yaitu :

- a. Auditor independen (Akuntan publik)
- b. Auditor pemerintah
- c. Auditor pajak
- d. Auditor internal

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

1. Auditor independen (Akuntan publik)

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh perusahaan. Oleh karena luasnya pengguna laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. KAP seringkali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

1. Auditor pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan negara adalah Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen–departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah, Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen kementriannya.

2. 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 untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.

3. Auditor internal

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 adanya hubungan antara pemberi kerja-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 antar auditor internal dan KAP.

7. Perbedaan antara Audit Internal dan Audit eksternal

Perbedaan antara audit internal dan audit eksternal menurut Hery (2017:240) adalah sebagai berikut :

Tabel 2.1 : Perbedaan antara Audit Internal dan Audit Eksternal

No	Audit internal	Audit eksternal
1.	Dilakukan oleh auditor internal yang merupakan orang dalam dari perusahaan (pegawai perusahaan).	Dilakukan oleh auditor eksternal (akuntan publik) yang merupakan orang luar dari perusahaan

2.	Pihak luar perusahaan menganggap auditor internal tidak independen (<i>inappearance</i>).	Auditor eksternal adalah pihak yang independen.
3.	Tujuan dari pemeriksaannya adalah untuk membantu pihak manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran dan komentar mengenai	Tujuan pemeriksaannya adalah untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan (klien).
4.	Laporan auditor internal tidak berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, tetapi berupa temuan audit mengenai bentuk penyimpangan, kecurangan, kelemahan struktur pengendalian intern, beserta saran perbaikan (rekomendasi).	Laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa management letter yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahankelemahan dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya.
5.	Pemeriksaan berpedoman pada Internal Auditing Standards Auditors, atau pada Norma Pemeriksaan Internal yang ditentukan BPKP untuk pengawasan internal di lingkungan BUMN/BUMD.	Pemeriksaan berpedoman kepada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
6.	Pemeriksaan internal dilakukan lebih rinci dan memakan waktu sepanjang tahun karena audit internal mempunyai waktu yang lebih banyak diperusahaan.	Pemeriksaan eksternal dilakukan secara acak (sampling), mengingat terbatasnya waktu dan audit fee
7.	Penanggung jawab pemeriksaan internal tidak harus seorang registered accountant.	Pemeriksaan eksternal dipimpin oleh (penanggung jawabnya) adalah seorang akuntan publik yang terdaftar dan mempunyai nomor register.
8.	Tidak memerlukan client representation letter.	Sebelum menyerahkan laporannya, audit eksternal terlebih dahulu harus meminta client representation letter.

9.	Audit internal tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material maupun yang tidak material.	Audit eksternal hanya tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material, yang dapat mempengaruhi kewajaran laporan keuangan.
----	--	--

2.1.1.3 Auditor Internal

1. Pengertian Auditor Internal

Auditor internal merupakan seseorang yang bekerja dalam suatu perusahaan yang bertugas untuk melakukan aktivitas pemeriksaan. Auditor internal memiliki peran penting dalam keberlangsungan pengawasan intern.

Menurut Mulyadi (2013:29) auditor internal, adalah sebagai berikut:

“Auditor intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.”

Sedangkan Rahayu dan Suhayati (2010:13) menyatakan bahwa:

“Auditor internal adalah pegawai dari suatu organisasi/perusahaan yang bekerja di organisasi tersebut untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan yang bersangkutan, dengan tujuan untuk membantu manajemen untuk mengetahui kepatuhan para pelaksana operasional pada kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan.”

AAIPI (2014: 2) auditor internal adalah jabatan yang mempunyai ruang lingkup, tugas, tanggung jawab, dan wewenang untuk melakukan pengawasan intern pada instansi pemerintah, lembaga atau pihak lain yang didalamnya terdapat kepentingan Negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan, yang

diduduki oleh Pegawai Negeri Sipil (PNS) dengan hak dan kewajiban yang diberikan secara penuh oleh pejabat yang berwenang.

2. Pengertian Auditor Sektor Publik

Menurut Indra Bastian(2014:10) pengertian audit sektor publik adalah:

“Audit sektor publik dapat didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik.”

Definisi diatas dapat digunakan baik untuk organisasi swasta maupun sektor publik di mana auditor internal akan berperan untuk melakukan penilaian atas efektivitas proses pengelolaan risiko, kecukupan pengendalian dan kualitas pengelolaan organisasi melalui audit yang dilakukan, baik itu pada organisasi swasta maupun di sektor publik (*good corporate governance dan good public governance*) sehingga dapat memberikan nilai tambah bagi organisasi.

3. Tipe-Tipe Audit Sektor Publik

Audit sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis atau audit sektor swasta. Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (pemda), BUMN, BUMD, dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aset kekayaan negara. Sedangkan, audit sektor bisnis dilakukan pada perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba. Audit sektor publik dan audit bisnis (swasta) sama-sama terdiri dari audit

keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performane audit*), dan audit investigasi (*special audit*). (Bastian, 2014:16).

Dalam Bastian (2014: 16), tipe-tipe audit sektor publik terdiri dari:

1. “Audit kepatuhan;
2. Audit keuangan program publik;
3. Audit kinerja sektor publik; dan
4. Audit investigasi.”

Adapun penjelasan dari tipe-tipe audit sektor publik tersebut adalah sebagai berikut:

1. Audit kepatuhan.

Audit kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan. Sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bukti kepatuhan.

2. Audit keuangan program publik.

Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan mencakup audit atas laporan

keuangan yang disusun berdasarkan standar audit yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

3. Audit kinerja sektor publik.

Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja, peningkatan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

4. Audit Investigasi

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

4. Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP)

Berdasarkan UU 23 tahun Tahun 2014, pasal 1 ayat 46, Aparat Pengawas Intern Pemerintah adalah inspektorat jenderal kementerian, unit pengawasan lembaga pemerintah nonkementerian, inspektorat provinsi, dan inspektorat kabupaten/kota.

Selanjutnya dalam pasal 216 ayat 2, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah inspektorat daerah yang mempunyai tugas membantu kepala daerah, membina dan mengawasi pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah dan tugas pembantu oleh perangkat daerah.

Pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik (Peningkatan Kapabilitas APIP, BPKP 2015).

PER/05/M.PAN/03/2008 menyatakan bahwa kegiatan audit yang dapat dilakukan oleh APIP pada dasarnya dapat dikelompokkan kedalam tiga jenis audit berikut ini:

1. Audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum.
2. Audit kinerja yang bertujuan untuk memberikan simpulan dan rekomendasi atas pengelolaan instansi pemerintah secara ekonomis, efisien, efektif.
3. Audit dengan tujuan tertentu yaitu audit yang bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diaudit. Yang termasuk dalam kategori ini adalah audit investigatif, audit terhadap masalah

yang menjadi fokus perhatian pimpinan organisasi dan audit yang bersifat khas.

2.1.2 Independensi Auditor

2.1.2.1 Pengertian Independensi

Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak didalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Independensi adalah suatu keadaan atau posisi di mana kita tidak terikat dengan pihak manapun, artinya keberadaan kita adalah mandiri, tidak mengusung kepentingan pihak tertentu atau organisasi tertentu.

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2015:134) yang dimaksud independensi adalah:

“Auditor independence is a mental altitude that is taking unbiased view point in the performance of audit tests during the accumulation and evaluation of evidences, the evaluation of the results, and the issuance of the audit report. Auditor independence has been assessed on two standards, that is in fact an in appearance. ”

“Independensi auditor adalah sikap mental yang mengambil pandangan tidak bias dalam kinerja tes audit selama akumulasi dan evaluasi bukti, evaluasi hasil dan penerbitan laporan audit. Independensi auditor dinilai berdasarkan dua standar yaitu dalam fakta dan dalam penampilan.”

Sedangkan menurut Mulyadi dalam Muhammad Reyhan (2018) menyatakan independensi adalah:

“Independensi berarti sikap mental bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya”.

Sedangkan menurut Faiz Zamzami, Ihda Arifin Faiz, Mukhlis (2014:13)

yang dimaksud dengan independensi adalah sebagai berikut:

“Independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit internal untuk melaksanakan tanggung jawab audit internal dengan cara tidak memihak.”

2.1.1.2 Dimensi Independensi

Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65)

menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut :

1. *Programming Independence*
Programming independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit.
2. *Investigative Independence*
Investigative independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.
3. *Reporting Independence*
Reporting independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

Berdasarkan ketiga dimensi independensi tersebut Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengidentifikasi apakah ada pelanggaran atas independensi :

1. *Programming Independence*
 1. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (eliminate), menentukan (specify), atau mengubah (modify) apa pun dalam audit.

2. Bebas dari intervensi apa pun dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih.
 3. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu direview di luar batas-batas kewajaran dalam proses audit.
2. *Investigative Independence*
1. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya, dan sumber-sumbernya.
 2. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
 3. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidential matter (sesuatu yang memiliki nilai pembuktian).
 4. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.
3. *Reporting Independence*
1. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
 2. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
 3. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini, dan rekomendasi dan dalam interpretasi.
 4. Bebas dari upaya memveto judgement auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

2.1.2.3 Gangguan dalam Independensi

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2017:33)

mengumumkan gangguan pribadi terhadap independensi pemeriksaannya.

1. Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah, atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang di periksa.
2. Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang di periksa.
3. Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang di periksa dalam kurun waktu 2 (dua) tahun terakhir.
4. Mempunyai hubungan kerja sama dengan entitas atau program yang di periksa dan
5. Terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan objek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, penyusun dan meriviu laporan keuangan entitas atau program yang di periksa.

2.1.3 Objektivitas Auditor

2.1.3.1 Pengertian Objektivitas

Objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan anggota. Prinsip Objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada di bawah pengaruh pihak lain. Pada dasarnya setiap individu yang melakukan pekerjaan akan mendapatkan kepercayaan dari pihak lain agar dapat mendukung kelancaran pekerjaan yang ia lakukan. Agar kepercayaan tersebut dapat terus terjaga, maka setiap individu berkewajiban untuk menjaga kepercayaan yang telah diberikan dengan berbuat dan bertingkah laku sesuai dengan aturan yang ada dan memperhatikan kepentingan masyarakat yang berhubungan dengan pekerjaannya.

Menurut Mulyadi (2014:57) menyatakan bahwa :

“Objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan anggota”.

Laporan hasil yang memiliki kriteria objektivitas menurut Tugiman Hiro (2009:191) adalah :

“Suatu laporan pemeriksaan yang objektif membicarakan pokok persoalan dalam pemeriksaan, bukan perincian prosedural atau hal-hal lain yang diperlukan dalam proses pemeriksaan. Objektivitas juga harus dapat memberikan uraian mengenai dunia audite dengan tidak menunjuk pada pribadi tertentu dan tidak menyinggung perasaan orang lain.”

Objektivitas auditor internal menurut Standar Profesi Audit Internal yang dikutip oleh Konsorium Organisasi Profesional Audit Internal (2004:8) adalah sebagai berikut :

“Auditor internal harus memiliki sikap mental yang obyektif, tidak memihak dan menghindari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan”.

2.1.3.2 Dimensi Objektivitas

Sebagaimana telah diungkapkan di atas, obyektifitas merupakan sikap auditor untuk dapat bertindak adil, tidak terpengaruh oleh hubungan kerjasama dan tidak memihak kepentingan siapapun sehingga auditor dapat diandalkan dan dipercaya. Auditor harus dapat mengungkapkan kondisi sesuai fakta yaitu dengan mengemukakan pendapat apa adanya, tidak mencari-cari kesalahan, mempertahankan kriteria dan menggunakan pikiran yang logis. Berdasarkan pendapat Mulyadi (2014:57), indikator yang digunakan untuk mengukur obyektivitas yaitu:

1. Bersikap adil.
2. Bebas dari benturan kepentingan.
3. Pengungkapan kondisi sesuai fakta”.

Adapun penjelasan dari indikator diatas, yaitu sebagai berikut :

1. Bersikap adil, artinya bersikap tidak sewenang-wenang dan tidak memihak antara satu dengan yang lainnya.
2. Bebas dari benturan kepentingan, artinya bebas dari keinginan pihak-pihak tertentu yang berusaha mengarahkan auditnya, serta bebas dari kepentingan individual pihak-pihak tertentu dalam penugasan auditnya dan pembatas pengujian audit.
3. Pengungkapan kondisi sesuai fakta, artinya bebas dalam melakukan pengungkapan informasi sesuai ujian serta menetapkan bukti yang dapat diterima sesuai dengan fakta yang ditemukan.

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2005) dalam Sukriah Sukriah, Ika., Akram dan Inapthy, Biana Adha (2009:7) Unsur perilaku yang dapat menunjang objektivitas antara lain:

1. Dapat diandalkan dan dipercaya.
2. Tidak merangkap sebagai panitia tender, kepanitiaan lain dan atau pekerjaan-pekerjaan lain yang merupakan tugas operasional objek yang diperiksa.
3. Tidak berangkat tugas dengan niat untuk mencari-cari kesalahan orang lain.
4. Dapat mempertahankan kriteria dan kebijaksanaan yang resmi.
5. Dalam bertindak maupun mengambil keputusan didasarkan atas pemikiran yang logis.

2.1.4 Pengetahuan Auditor

2.1.4.1 Pengertian Pengetahuan

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:30), mengatakan bahwa :

“para pemeriksa internal harus memiliki pengetahuan, kecakapan, dan berbagai disiplin ilmu yang penting dalam pelaksanaan pemeriksaan”.

Sedangkan definisi pengetahuan dalam ruang lingkup audit menurut Wibowo (2011:326) merupakan :

“Pengetahuan adalah informasi yang dimiliki orang dalam bidang spesifik. Pengetahuan adalah kompetensi yang kompleks. Pengetahuan merupakan informasi yang digunakan orang dalam bidang tertentu, misalnya membedakan antara auditor senior dan junior.”

Seseorang yang melakukan pekerjaan sesuai dengan pengetahuan yang dimilikinya akan memberikan hasil yang lebih baik dari pada mereka yang tidak memiliki pengetahuan yang cukup memadai akan tugasnya. Pengetahuan auditor digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja.

Auditor harus memiliki dan meningkatkan pengetahuan mengenai metode dan teknik audit serta segala hal yang menyangkut pemerintah seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan. Peningkatan pengetahuan auditor juga dapat diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan serta pengalaman yang memadai dalam melaksanakan audit.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa pengetahuan merupakan unsur penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor independen untuk bekerja sebagai tenaga profesional.

2.1.4.2 Dimensi Pengetahuan

Menurut Hiro Tugiman (2006:33) indikator yang digunakan untuk mengukur pengetahuan, sebagai berikut :

1. Pengetahuan prosedur dalam pemeriksaan (pengauditan).
2. Pengetahuan dalam teknik pemeriksaan.
3. Pengetahuan dalam prinsip-prinsip manajemen.
4. Pengetahuan dasar dari berbagai pengetahuan seperti akuntansi, ekonomi, hukum perdagangan, perpajakan, keuangan, metode-metode kuantitatif, dan sistem informasi yang dikomputerisasi.

Indikator diatas akan dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengetahuan prosedur dalam pemeriksaan (pengauditan)
 - a. Perencanaan Pemeriksaan.
 - b. Pengujian dan Pengevaluasian informasi.
 - c. Penyampaian Hasil Pemeriksaan.
 - d. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan
2. Pengetahuan dalam teknik pemeriksaan Dalam Yusuf, Al Haryono (2009:136), teknik audit yang biasa digunakan oleh auditor adalah :
 - a. Inspeksi

Prosedur ini dilakukan auditor dengan memeriksa secara rinci terhadap dokumen atau kondisi fisik suatu aktiva guna membuktikan ada atau tidaknya aktiva tersebut, memastikan jumlahnya dan menjelaskan kondisinya.
 - b. Pengamatan (*observation*)

Digunakan oleh auditor untuk memperoleh gambaran mengenai kegiatan yang dilaksanakan oleh pemerintah.
 - c. Permintaan keterangan atau wawancara (*inquiry*)

Digunakan dengan meminta keterangan secara lisan kepada pihakpihak yang rentan berkaitan dengan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan.

d. Konfirmasi

Penggunaan oleh auditor dimaksudkan untuk memperoleh informasi berupa jawaban dalam memverifikasi kebenaran asersi laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen.

e. Penelusuran (*tracing*)

Untuk menentukan apakah transaksi yang dicatat sesuai dengan otorisasi dan ketelitian serta kelengkapan catatan akuntansi. Penelusuran terhadap suatu aliran transaksi dimulai dengan mengurutkan bukti asli ke pencatatan akuntansinya.

f. Pemeriksaan dokumen pendukung (*vouching*)

Untuk memeriksa dokumen pendukung dari suatu transaksi guna membuktikan sah atau tidaknya suatu transaksi.

g. Penelaahan (*scanning*)

Dilakukan dengan mereview secara cepat terhadap dokumen, daftar pendukung untuk mendeteksi unsur-unsur yang tidak biasa yang memerlukan penyelidikan lebih mendalam.

3. Pengetahuan mengenai fungsi manajemen yang diperlukan untuk mengevaluasi dari penyimpangan atau deviasi dalam praktek usaha yang baik.
4. Pengetahuan dasar dari berbagai pengetahuan seperti ekonomi, perpajakan, keuangan, dan sistem informasi yang dikomputerisasi (IT).

2.1.4.3 Faktor-Faktor yang mempengaruhi Pengetahuan Auditor Internal

Menurut Notoatmodjo (2010), ada beberapa faktor yang mempengaruhi pengetahuan seseorang yaitu:

- a. Pendidikan
- b. Media massa/sumber informasi
- c. Sosial budaya dan ekonomi
- d. Lingkungan

Adapun penjelasan faktor yang mempengaruhi pengetahuan seseorang adalah sebagai berikut:

- a. Pendidikan adalah suatu usaha untuk mengembangkan kepribadian dan kemampuan di dalam dan di luar sekolah dan berlangsung seumur hidup.
- b. Media massa/sumber informasi Sebagai sarana komunikasi, berbagai bentuk media massa seperti televisi, radio, surat kabar, majalah, internet, dan lain-lain mempunyai pengaruh besar terhadap pembentukan opini dan kepercayaan orang.
- c. Sosial budaya dan ekonomi Kebiasaan dan tradisi yang dilakukan oleh orang-orang tanpa melalui penalaran apakah yang dilakukan baik atau buruk.
- d. Lingkungan Lingkungan adalah segala sesuatu yang ada disekitar individu, baik lingkungan fisik, biologis, maupun sosial

2.1.5 Pengalaman Auditor

2.1.5.1 Pengertian Pengalaman

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi dan proses yang membawa seseorang kepada sesuatu yang lebih tinggi. Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik.

Menurut Bawono dan Elisha (2010:6) pengalaman adalah sebagai berikut:

“Pengalaman adalah suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal”.

Menurut Handoko (2014:24) pengalaman kerja merupakan

“Penguasaan pengetahuan dan keterampilan karyawan yang diukur dari lama masa kerja, tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki karyawan. Pengalaman hanya bisa didapatkan melalui tempat kerja.”

Sedangkan dalam lingkup audit internal menurut Mulyadi (2010:41) definisi pengalaman auditor adalah:

“Pengalaman auditor merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui interaksi”.

Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin terampil melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Dari uraian tersebut dapat diketahui, bahwa seorang auditor yang berpengalaman akan memiliki gerakan yang lebih sigap dan cepat serta lancar dalam menanggapi tanda-tanda kesulitan atau risiko yang akan muncul dalam pengauditan.

2.1.5.2 Dimensi Pengalaman

Menurut Bawono dan Elisha (2010:14) variabel pengalaman diukur dengan menggunakan indikator sebagai berikut :

1. Lama bekerja.
2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah diaudit.
3. Banyaknya pelatihan yang dilakukan.

Adapun penjelasannya:

1. Lama bekerja.
Lama bekerja sebagai auditor menghasilkan struktur dalam proses penilaian auditor. Struktur ini menentukan seleksi auditor, memahami dan bereaksi terhadap ruang lingkup tugas.
2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah dilakukan.
Pengalaman seorang auditor dapat dilihat dari jumlah klien dan variasi jenis-jenis yang telah diauditnya. Pengalaman menghasilkan tingkat kepercayaan diri yang lebih tinggi dalam mengaudit laporan klien. Pertama, pengalaman menghasilkan banyak simpanan informasi dalam memori jangka panjang. Bila auditor menghadapi tugas yang sama, selain mereka dapat dengan mudah mengakses informasi yang tersimpan dalam memori, mereka juga dapat mengakses lebih banyak informasi. Dengan dukungan banyak informasi, auditor dapat mengerjakan tugasnya dengan lebih percaya diri. Kedua, saat auditor menjalankan tugas, maka perilakunya akan berfokus pada tugas tersebut. Auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih signifikan dibandingkan dengan auditor yang lebih berpengalaman. Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih. Seseorang yang melakukan pekerjaan yang sesuai dengan pengetahuan yang dimiliki akan memberikan hasil yang

lebih daripada mereka yang tidak mempunyai pengetahuan yang cukup dalam tugasnya.

3. Banyaknya pelatihan yang telah dilakukan.

Auditor yang memiliki banyak pelatihan tentunya akan semakin terlatih dalam setiap menangani masalah yang dihadapinya. Selain terlatih auditor dalam menangani kasus yang di auditnya dia akan semakin percaya diri dalam menangani masalah tersebut.

Maka penulis menyimpulkan bahwa pengalaman auditor adalah orang yang bekerja sesuai dengan keahliannya dan mampu memahami dari setiap kejadian yang telah terjadi.

2.1.6 Kualitas Audit Internal

2.1.6.1 Pengertian Kualitas Audit

Menurut Arens (2011:47) kualitas audit didefinisikan sebagai berikut :

“Proses untuk memastikan bahwa standar auditingnya berlaku umum diikuti oleh setiap audit, mengikuti prosedur pengendalian kualitas khusus membantu memenuhi standar-standar secara konsisten dalam penugasannya hingga tercapai kualitas hasil yang baik”.

Sedangkan menurut Sunarto (2013:31) Kualitas Audit Internal adalah:

“Kualitas Audit Internal merupakan fungsi jaminan dimana kualitas tersebut akan digunakan untuk membandingkan kondisi sebenarnya dan kondisi yang seharusnya perusahaan.”

Menurut Rodiah dalam Targian dan Susan (2013) menggambarkan kualitas audit internal bahwa:

“Kualitas audit internal adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga auditor mampu mengungkapkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien, standar yang mengatur pelaksanaan audit di Indonesia adalah Standar Profesional Akuntan Publik.”

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa kualitas audit suatu hal harus diperhatikan agar hasil kerja auditor dapat memberikan hasil yang baik. Tanpa adanya kualitas audit maka pekerjaan auditor kurang memberikan hasil yang optimal.

2.1.6.2 Dimensi Kualitas Audit Internal

Standar Profesi Audit Internal (SPAI) dalam Hiro Tugiman (2006:53) menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal dan merupakan ukuran kualitas pekerjaan audit. Standar tersebut terdiri dari :

1. **Pengelolaan Fungsi Audit Internal**
Penanggung jawab fungsi audit internal harus mengelola fungsi audit internal secara efektif dan efisien untuk memastikan bahwa kegiatan fungsi tersebut memberikan nilai tambah bagi organisasi.
2. **Lingkup Penugasan**
Fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan proses pengelolaan resiko, pengendalian dan governance, dengan pendekatan yang sistematis, teratur dan menyeluruh.
3. **Perencanaan Penugasan**
Auditor internal harus mengembangkan dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan yang mencakup ruang lingkup, sasaran waktu, dan alokasi daya.
4. **Pelaksanaan Penugasan**
Dalam melaksanakan audit, auditor internal mengidentifikasi, menganalisis dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.
5. **Komunikasi Penugasan**
Auditor internal harus mengkomunikasikan hasil penugasannya secara tepat waktu.
6. **Pemantaun Tindak Lanjut**
Penanggung jawab fungsi audit internal harus menyusun dan menjaga sistem untuk memantau tindak lanjut hasil penugasan yang telah dikomunikasikan kepada manajemen.

2.1.6.3 Langkah-Langkah Meningkatkan Audit

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit adalah sebagai berikut:

1. Meningkatkan pendidikan profesionalnya.
2. Mempertahankan independensi dalam sikap mental.
3. Dalam melaksanakan pekerjaan audit, menggunakan kemahiran dengan cermat dan seksama.
4. melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan baik.
5. Memahami struktur pengendalian intern klien dengan baik.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten.
7. Membuat laporan audit yang sesuai dengan kondisi atau sesuai dengan hasil temuan.

2.1.6.4 Standar Kualitas Audit

Pernan auditor untuk meningkatkan kualitas audit sangat diperlukan. Kualitas audit perlu ditingkatkan karena dengan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor, maka tingkat kepercayaan yang akan diberikan oleh masyarakat semakin tinggi, Tujuan standar adalah :

1. Menguraikan prinsip dasar yang menggambarkan audit internal.
2. Memberikan suatu kerangka kerja dalam melaksanakan dan meningkatkan nilai tambah audit internal secara luas.
3. Menetapkan dasar untuk mengevaluasi kinerja audit internal.
4. Mendorong peningkatan proses dan operasional organisasi.

Kualitas proses yang mengacu pada proses kegiatan pemeriksaan sejak indikator kualitas audit internal menurut pernyataan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN, 2017:90-91) menyatakan bahwa sebagai berikut:

1. Tepat waktu
2. Lengkap
3. Akurat
4. Objektif
5. Meyakinkan
6. Jelas
7. Ringkas

Dari indikator kualitas audit internal diatas dapat diuraikan penjelasannya sebagai berikut:

1. Tepat waktu

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya kurang bagi pengguna laporan hasil pemeriksa. Oleh karena itu, pemeriksa harus semestinya dan melakukan pemeriksaan dengan dasar pemikiran tertentu. Selama pemeriksaan berlangsung, pemeriksa harus mempertimbangkan adanya laporan hasil pemeriksaan sementara untuk hal yang signifikan kepada pejabat entitas yang diperiksa terkait. Laporan hasil pemeriksaan sementara bukan pengganti hasil pemeriksaan akhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait hal yang membutuhkan perhatian segera dan meungkinkan pejanat terseut untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil pemeriksaan telah diperiksa.

2. Lengkap

Agar menjadi lengkap, laporan hasil pemeriksaan harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hasil yang dilaporkan dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil pemeriksaan harus memasukan secara memadai. Laporan harus memberikan perspektif yang wajar mengenai aspek kedalaman dan signifikan temuan pemeriksaan, seperti halnya frekuensi terjadinya penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atas transaksi yang dijual, serta hubungan antara temuan pemeriksaan dengan kegiatan entitas yang diperiksa tersebut. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai.

3. Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil pemeriksaan dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil pemeriksaan dari pemeriksaan yang tidak akurat dapat merusak kredibilitas

organisasi pemeriksa yang menerbitkan laporan hasil pemeriksaan dan mengurangi efektifitas laporan hasil pemeriksaan.

4. Objektif

Objektif berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh bukti penyajian yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan. Laporan hasil pemeriksa harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti pemeriksa harus menyajikan hasil pemeriksa secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam menjelaskan kekurangan suatu kinerja , pemeriksa harus menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggung jawab termasuk pertimbangan atas kesulitan yang dihadapi entitas yang diperiksa.

5. Meyakinkan

Agar meyakinkan maka laporan harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan, menyajikan temuan, simpulan, dan rekomendasi yang logis, informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengetahui validasi temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memastikan atas hal yang memerlukan hal perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai dengan rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksa.

6. Jelas

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

7. Ringkas

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

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Independensi berarti sikap mental bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya

pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi dalam Muhammad Reyhan, 2018).

Menurut Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65), dimensi yang dibahas yaitu :

1. *Programmig Independence*
2. *Investigative independence*
3. *Repoting independence*

Berdasarkan teori diatas Independensi Auditor secara konsisten meningkatkan Kualitas Audit yang lebih baik, yang dimana kualitas audit bisa sebagai kemungkinan yang mendeteksi dan melaporkan pelanggaran dalam laporan keuangan. Independensi juga merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Tanpa adanya sikap Independensi yang dimiliki oleh seorang auditor, terutama jika mendapat tekanan-tekanan dari pihak klien maka kualitas audit yang dihasilkannya juga tidak maksimal.

Seorang auditor dalam melaksanakan tugas audit harus didukung dengan sikap independen, dimana seorang auditor tidak boleh dipengaruhi oleh pihak lain, dan tidak dikendalikan oleh pihak lain. Maka dari itu semakin tinggi tingkat independensi seorang auditor akan semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan. Dalam hubungannya dengan auditor, independensi berpengaruh penting sebagai dasar utama agar auditor dipercaya oleh masyarakat umum. Alim (2007) bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Pada penelitian Agung Wira Gita (2018) mengatakan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dengan adanya independensi

auditor melakukan kegiatannya tidak dipengaruhi oleh pihak lain sehingga dapat mengungkapkan fakta-fakta.

2.2.2 Pengaruh Objektivitas Auditor Terhadap Kualitas Audit

Konsorium Organisasi Profesional Audit Internal (2004:8) adalah auditor internal harus memiliki sikap mental yang obyektif, tidak memihak dan menghindari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan.

Menurut Mulyadi (2014:57), dimensi yang dibahas yaitu :

1. Bersikap adil
2. Bebas dari benturan kepentingan
3. Pengungkapan kondisi sesuai fakta

Seorang auditor dengan mempertahankan objektivitas, ia akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadi, sehingga semakin tinggi tingkat objektivitas auditor maka semakin baik kualitas audit, Mabruri dan Winarma (2010). Penelitian Annisa Parasayu (2014), menyatakan bahwa objektivitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit

2.2.3 Pengaruh Pengetahuan Auditor Terhadap Kualitas Audit

Para pemeriksa internal harus memiliki pengetahuan, kecakapan, dan berbagai disiplin ilmu yang penting dalam pelaksanaan pemeriksaan, Amin Widjadja (2012:30) .

Menurut Hiro Tugiman (2006:33), dimensi yang dibahas yaitu :

1. Pengetahuan prosedur dalam pemeriksaan
2. Pengetahuan dalam teknik pemeriksaan
3. Pengetahuan dalam prinsip-prinsip manajemen
4. Pengetahuan dasar dari berbagai pengetahuan

Mardisar dan Sari (2007) dalam Mia Dwi Anggriani menyatakan bahwa dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi. Pengetahuan merupakan proses kognitif faktor internal dari pendidikan yang mempengaruhi kualitas audit internal. Pengetahuan auditor yang tinggi, maka kualitas hasil audit yang dihasilkan semakin baik.

Menurut penelitian Mia Dwi Anggriani (2017), menyatakan bahwa pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus), pengetahuan mengenai bidang auditing dan akuntansi. Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Perbedaan pengetahuan antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa seorang auditor akan bisa menyelesaikan sebuah pekerjaan secara efektif jika didukung dengan pengetahuan yang dimilikinya.

2.2.4 Pengaruh Pengalaman Kerja Auditor Terhadap Kualitas Audit

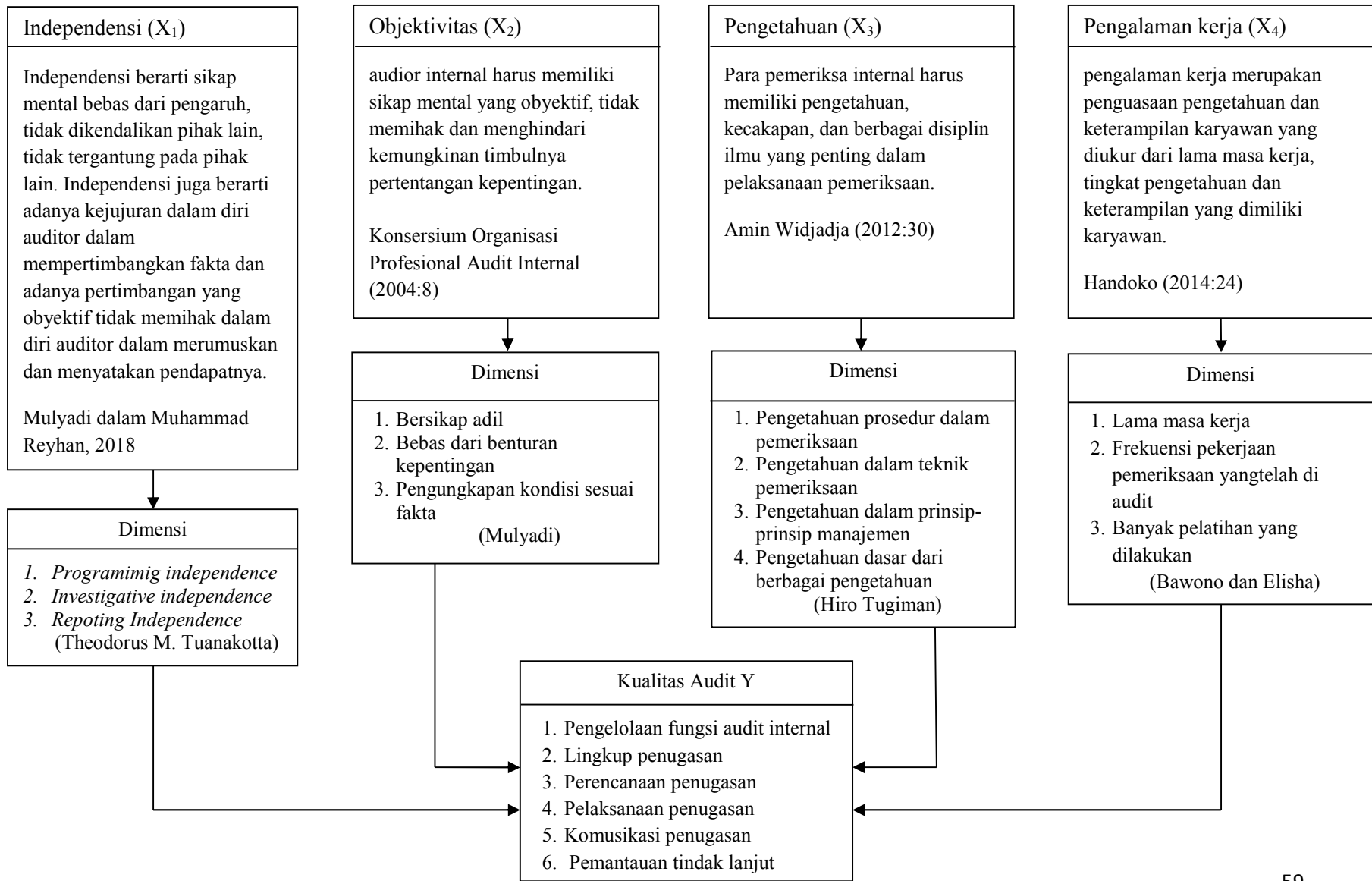
Menurut Handoko (2014:24) pengalaman kerja merupakan penguasaan pengetahuan dan keterampilan karyawan yang diukur dari lama masa kerja, tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki karyawan. Pengalaman hanya bisa didapatkan melalui tempat kerja. Pengalaman berdasarkan lamanya bekerja merupakan pengalaman auditor yang dihitung berdasarkan suatu waktu / tahun. Sehingga auditor yang telah lama bekerja sebagai auditor dapat dikatakan auditor berpengalaman.

Menurut Bawono dan Elisha (2010:14), dimensi yang dibahas yaitu :

1. Lama masa kerja
2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah di audit
3. Banyak pelatihan yang dilakukan

Bonner dan Lewis (1990) dalam Lutfi Ardiansyah (2013) menunjukkan bahwa : pengalaman akan membentuk pribadi seseorang, yaitu akan membuat seseorang lebih bijaksana baik dalam berpikir maupun bertindak, karena pengalaman seseorang akan merasakan posisinya saat dia dalam keadaan baik dan saat dia dalam keadaan buruk. Seseorang akan semakin berhati-hati dalam bertindak ketika ia merasakan fatalnya melakukan kesalahan. Dia akan merasa senang ketika berhasil menemukan pemecahan masalah dan akan melakukan hal serupa ketika terjadi permasalahan yang sama. Dia akan puas ketika memenangkan argumentasi dan akan merasa bangga ketika memperoleh imbalan akan hasil pekerjaannya. Penelitian Ni Made Widia Iswara Dewi (2018), menyatakan bahwa pengalaman berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Maka dengan uraian di atas bahwa semakin banyak jumlah jam terbang seorang auditor, tentunya dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dari pada seorang auditor yang baru memulai kariernya. Atau dengan kata lain auditor yang berpengalaman diasumsikan dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman.



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.2.5 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh independensi, objektivitas, pengetahuan dan pengalaman kerja terhadap kualitas audit diantaranya dikutip dari beberapa sumber dapat dilihat sebagai berikut:

Tabel 2.2 : Kajian Penelitian Terdahulu

No	Nama dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Hasil penelitian	Perbedaan
1.	Annisa Parasayu (2014)	Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Internal	Hasil penelitian menunjukkan variabel bahwa independensi dan pengetahuan tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit. Sedangkan objektivitas, pengalaman, integritas dan etika audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	Tidak menggunakan variabel integritas dan etika audit
2.	Yuga Luthfi Hidayat (2013)	Pengaruh Objektivitas dan Interigtas Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit	Objektivitas dan integritas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit	Tidak menggunakan variabel integritas sebagai variabel independen
3.	Mia Dwi Anggriani (2017)	Pengaruh Pengetahuan, Pengalaman Kerja Audit, Akuntabilitas dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal	Pengetahuan, pengalaman kerja, akuntabilitas dan profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor internal.	Tidak mennggunakan variabel akuntabilitas dan profesionalisme

4.	Ni Made Widia Iswara Dewi (2018)	Pengaruh Pengalaman, <i>Due Professional Care</i> dan Akuntabilitas Auditor Pada Kualitas Audit	Pengalaman, <i>Due Professional Care</i> dan Akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit	Tidak menggunakan variabel <i>Professional Care</i> dan Akuntabilitas
5.	Irwanti Bunga Nurjanah (2016)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Etika, Pengalaman Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Objektivitas dan Integritas Terhadap Kualitas Audit	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Etika, Pengalaman Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Objektivitas dan Integritas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit	Tidak menggunakan variabel kompetensi, etika, skeptisme profesional auditor dan integritas
6.	Agung Wira Gita (2018)	Pengaruh Independensi, Kompetensi, Integritas, dan Struktur Audit Terhadap Kualitas Audit	Independensi, Kompetensi, Integritas, dan Struktur Audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit	Tidak menggunakan variabel kompetensi, integritas dan struktur audit

2.3 Hipotesis

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2013:93) adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya 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.”

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis utama dalam penelitian ini adalah:

1. Independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
2. Objektivitas auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
3. Pengetahuan auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
4. Pengalaman kerja auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.