

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 KAJIAN PUSTAKA

2.1.1 Audit

2.1.1.1 Pengertian Audit

Audit berasal dari bahasa latin, yaitu “*audire*” yang berarti mendengar atau memperhatikan. Mendengar dalam hal ini adalah memperhatikan dan mengamati pertanggung jawaban keuangan yang disampaikan penanggung jawab keuangan, dalam hal ini manajemen perusahaan. Untuk lebih memahami pengertian audit itu sendiri, maka berikut beberapa pengertian audit yang dikemukakan oleh beberapa ahli akuntansi, diantaranya adalah sebagai berikut :

Pengertian auditing Menurut Arens, Elder, & Beasley (2012:4) adalah sebagai berikut :

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

Pernyataan Arens, Elder, & Beasley (2012:4) tersebut menyatakan bahwa pengertian auditing adalah sebagai berikut :

"Auditing adalah suatu akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk termine dan laporan tingkat korespondensi antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh yang kompeten, orang independen ".

Pengertian audit lainnya yang dikemukakan oleh Sukrino Agoes (2008:4) adalah sebagai berikut :

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

Sedangkan pengertian audit menurut (Mulyadi, 2010:9) adalah sebagai berikut :

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

Berdasarkan penelitian-penelitian di atas, beberapa kata kunci yang terkait dengan pengertian tersebut adalah sebagai berikut :

1. Proses yang sistematis, artinya proses audit menggambarkan serangkaian langkah atau prosedur yang logis, terstruktur dan diorganisasikan dengan baik.
2. Informasi dan kriteria yang telah ditetapkan, artinya untuk melakukan audit harus tersedia informasi dalam bentuk yang dapat diverifikasi dan beberapa standar yang dapat digunakan auditor.
3. Mengumpulkan dan mengevaluasi bukti, artinya auditor harus memperoleh bukti dengan kualitas dan jumlah yang mencukupi serta mengevaluasi apakah informasi tersebut sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.
4. Orang yang kompeten dan independensi, artinya auditor harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat. Independensi berarti auditor harus

mampu membebaskan diri dari berbagai kepentingan pihak-pihak yang berkaitan.

5. Pelaporan, merupakan tahap akhir dalam proses auditing yang berguna untuk menyampaikan hasil temuan-temuan auditor.

Jadi dapat disimpulkan bahwa auditing adalah suatu proses dalam memperoleh dan mengevaluasi bukti suatu informasi mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi yang harus dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang sudah ditetapkan agar apa yang di rencanakan semula berjalan dengan semestinya dan menghasilkan informasi yang akurat.

2.1.1.2 Jenis-jenis Audit

Jenis-jenis audit menurut Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012) yaitu sebagai berikut :

1. Audit Operasional (*Operasioanl Audit*)
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)
3. Audit Laporan Keuangan (*Fiancial Statement Audit*)

Berikut ini penjelasan dari tiga jenis audit adalah sebagai berikut :

1. **Audit Operasional (*Operasional 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.

2. **Audit Ketaatan (*Compliance Audit*),**

Dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang diterapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Berikut ini adalah contoh-contoh audit ketaatan untuk suatu perusahaan tertutup, yaitu:

- a. Menentukan apakah personel akuntansi mengikuti prosedur yang digariskan oleh pengawas perusahaan,
- b. Telaah untuk melihat ketaatan dengan ketentuan upah minimum,
- c. Memeriksa perjanjian kontraktual dengan bankir dan pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan menaati persyaratan-persyaratan hukum.

3. **Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)**

Audit Laporan Keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, 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 menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya.

Jadi dapat disimpulkan bahwa jenis-jenis audit terbagi menjadi tiga golongan yaitu audit operasional, audit ketaatan, dan audit laporan keuangan. Audit operasional yaitu yang menilai efisiensi dan efektivitas dari prosedur dan segi metode operasinya, audit ketaatan yaitu pihak yang menentukan apakah yang diaudit mengikuti aturan dan prosedur yang telah ditetapkan sebelumnya, dan audit laporan keuangan yaitu yang menentukan apakah suatu laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2.1.1.3 Tujuan Audit

Sebagian besar pekerjaan akuntan dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi. Ukuran keabsahan (*validity*) tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor independen. Dalam hal ini audit (*audit evidence*) berbeda dengan hukum (*legal evidence*) yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat.

Audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan yang diauditnya. Ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu dan keberadaan audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi.

Menurut (Arens, Elder, & Beasley, 2012) standar pekerjaan lapangan ketiga mengenai tujuan audit berbunyi sebagai berikut :

“Auditor wajib mengumpulkan bukti audit yang cukup kompeten untuk mendukung opini yang akan diterbitkan”.

Menurut M. T. E. Hariandja (2007:194) mengemukakan tujuan audit yaitu sebagai berikut :

“Organisasi atau perusahaan perlu mengetahui berbagai kelemahan dan kelebihan pegawai sebagai landasan untuk memperbaiki kelemahan dan menguatkan kelebihan, dalam rangka meningkatkan produktivitas dan pengembangan pegawai”. (2007:194).

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa sifat audit serta pertimbangan biaya untuk melaksanakan suatu audit tidaklah mungkin bagi auditor untuk memperoleh keyakinan mutlak bahwa opini yang dipilihnya sudah benar. Dengan menggabungkan semua yang diperoleh dari suatu proses audit, auditor akan mampu memutuskan kapan saatnya dia akan menerbitkan suatu laporan audit.

Berdasarkan data-data di atas, dapat disimpulkan bahwa di dalam standar pekerjaan lapangan ketiga, seorang auditor wajib mengumpulkan informasi awal yang berkaitan dengan organisasi ataupun suatu perusahaan yang kemudian di dalam kekurangan yang ada akan dilengkapi lagi pada tahap penelaahan. Setelah informasi yang diperlukan terkumpul dari proses audit yang ada, auditor harus memilah-milah, meringkas dan memadukan informasi tersebut, kemudian menyajikannya dengan mempergunakan beberapa cara agar mendapatkan ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan yang kompeten.

2.1.2 Audit Internal

2.1.2.1 Pengertian Audit Internal

Audit internal merupakan sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal, tetapi juga sebagai operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan, risiko yang dihadapi, aturan sudah diikuti dan kriteria yang memuaskan serta sumber daya digunakan secara efisien dan ekonomis sesuai tujuan organisasi.

Definisi audit internal menurut Hiro Tugiman (2006:11) adalah sebagai berikut :

“Internal auditing atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan”.

Menurut Institute of Internal Auditor (IIA) yang dikutip oleh Akmal (2009), pengertian Audit Internal adalah sebagai berikut:

“Pemeriksaan intern adalah aktivitas pengujian yang memberikan keandalan/jaminan yang independen, objektif, dan aktivitas konsultasi yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan melakukan perbaikan terhadap operasi organisasi. Aktivitas tersebut membantu organisasi dalam mencapai tujuannya dengan pendekatan yang sistematis, disiplin untuk mengevaluasi dan melakukan perbaikan keefektifan manajemen risiko, pengendalian dan proses yang jujur, bersih dan baik”.

Dari pengertian di atas dapat diuraikan kata-kata kunci audit internal, yaitu sebagai berikut :

1. Audit internal merupakan suatu aktivitas penilaian yang dilakukan oleh pegawai organisasi itu sendiri.

2. Independensi dan Objektif, para auditor internal dianggap mandiri apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif.
3. Memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi perusahaan, dengan melakukan penilaian evaluasi kinerja perusahaan dan rekomendasi yang disarankan untuk tahun berikutnya.
4. Pendekatan yang sistematis dan teratur, yaitu auditor internal dalam pelaksanaan tugasnya harus tepat sesuai sasaran atau tidak bias.
5. Pengendalian Risiko, Auditor internal berfungsi dalam membantu perusahaan dalam memelihara pengendalian intern yang efektif dengan cara mengevaluasi kecukupan, efisiensi dan efektivitas operasional perusahaan.
6. Audit internal dilakukan untuk meningkatkan dan mendorong ditaatinya kebijakan dan prosedur yang telah ditentukan.
7. Proses *governance*, yaitu auditor internal memiliki fungsi pemeriksaan internal dalam menilai dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses *governance* dalam mencapai tujuan.

Pada dasarnya audit internal diarahkan untuk membantu seluruh anggota pimpinan, agar mereka dapat melaksanakan kewajiban-kewajibannya dalam mencapai tujuan organisasi secara hemat, efisien, dan efektif. Bantuan tersebut disampaikan kepada anggota pimpinan dengan berbagai analisis, penilaian, kesimpulan dan konsultasi yang dilakukan.

Pengendalian internal adalah suatu upaya dalam rangka meningkatkan dan mengoptimalkan sumber daya yang dimiliki organisasi, yang dilaksanakan pihak

manajemen. Dengan demikian auditor internal adalah mitra strategis dalam rangka mengoptimalkan pendayagunaan sumber daya dan memberikan saran kepada manajemen.

2.1.2.2 Fungsi Audit Internal

Fungsi audit internal menurut Mulyadi dkk (2010: 202), yaitu sebagai berikut :

“Fungsi audit internal adalah menyediakan jasa, yaitu menyediakan jasa analisis dan evaluasi serta memberikan keyakinan dan rekomendasi kepada manajemen dan dewan komisaris serta pihak yang lain, yang setara dengan wewenang dan tanggung jawabnya”.

Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor internal biasanya melaksanakan kegiatan-kegiatan sebagai berikut :

1. Menilai ketepatan dan kecukupan pengendalian manajemen.
2. Mengidentifikasi dan mengukur risiko.
3. Menentukan tingkat ketaatan terhadap kebijaksanaan rencana, prosedur, peraturan, dan perundang-undangan.
4. Memastikan pertanggung jawaban dan perlindungan terhadap aktiva.
5. Menentukan tingkat keandalan data/informasi.
6. Menilai apakah penggunaan sumber daya sudah ekonomis dan efisien serta apakah tujuan organisasi sudah tercapai.
7. Mencegah dan mendeteksi kecurangan.
8. Memberikan jasa.

Dengan demikian fungsi audit internal merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya adalah untuk mengukur dan menilai efektivitas unsur-unsur

pengendalian intern lainnya. Jadi fungsi audit internal tidak harus dibatasi pada pencarian rutin atas kesalahan mengenai ketepatan dan kebenaran catatan akuntansi, akan tetapi juga harus melakukan suatu penilaian dari berbagai fungsi operasional perusahaan.

2.1.2.3 Kewenangan dan Tanggung Jawab Audit Internal

Tanggung jawab dan kewenangan audit internal menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2001:322.1) yaitu :

“Auditor bertanggung jawab untuk menyediakan jasa analisis dan evaluasi, memberikan keyakinan dan rekomendasi dan informasi lain kepada manajemen entitas, dewan komisaris, atau pihak lain yang setara wewenang dan tanggung jawabnya. Untuk memenuhi tanggung jawab tersebut, auditor internal mempertahankan objektivitasnya yang berkaitan dengan aktifitas yang di auditnya”.

Standar Profesi Audit Internal dalam Hiro Tugiman (2006:15) menyatakan bahwa:

“Tujuan, kewenangan dan tanggung jawab fungsi audit internal harus dinyatakan secara formal dalam charter audit internal, konsisten dengan Standar Profesi Audit Internal (SPAI), dan mendapat persetujuan dari Pimpinan dan Dewan Pengawas Organisasi”.

Pada dasarnya tanggung jawab audit internal adalah membantu anggota perusahaan dalam menjalankan tugas dan tanggung jawab secara efektif melalui analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi dan peninjauan ulang atas informasi-informasi yang saling berhubungan. Kewenangan dan tanggung jawab auditor internal harus dinyatakan dengan dokumen tertulis yang formal dalam anggaran dasar organisasi dengan mendapat persetujuan dari manajemen senior.

2.1.2.4 Standar Profesi Audit Internal

Standar profesi audit internal merupakan instrument 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 Hiro Tugiman (2006:55) mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Memberikan kerangka dasar yang konsisten untuk mengevaluasi kegiatan dan kinerja satuan audit internal maupun individu auditor.
2. Menjadi saran bagi pemakai jasa dalam memahami peran, ruang lingkup, dan tujuan audit internal.
3. Mendorong peningkatan praktik audit internal dalam organisasi.
4. Memberikan kerangka untuk melaksanakan dan mengembangkan kegiatan audit internal yang memberikan nilai tambah dan meningkatkan kinerja kegiatan operasional organisasi.
5. Menjadi acuan dalam penyusunan program pendidikan dan pelatihan bagi auditor internal.
6. Menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktik audit internal yang seharusnya.

Adapun Standar Profesi Audit Internal (SPAI) ini dikemukakan oleh Hiro Tugiman (2006:16-19) adalah sebagai berikut:

1. Independensi (Kemandirian)
2. Kemampuan profesional
3. Lingkup pekerjaan
4. Pelaksanaan kegiatan pemeriksaan
5. Manajemen bagian audit internal

Standar Profesi Audit Internal ini merupakan awal dari serangkaian Pedoman Praktik Audit Internal (PPAI), yang diharapkan menjadi sumber rujukan bagi internal auditor yang ingin menjalankan fungsinya secara profesional. Apabila aturan-aturan dalam standar tersebut tidak diikuti, artinya auditor tersebut bekerja diluar dari standar yang telah ditetapkan, sehingga hasilnya pun menjadi

dibawah standar dan juga akan menyebabkan berkurangnya kepercayaan masyarakat akan mutu jasa auditor tersebut. Standar Profesi Internal yang disusun oleh Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal terdiri atas Standar Atribut, Standar Kinerja dan Standar Implementasi.

2.1.3 Auditor Internal

2.1.3.1 Pengertian Auditor Internal

Auditor internal merupakan seseorang yang bekerja dalam suatu perusahaan yang bertugas melakukan aktivitas pemeriksaan.

Menurut Mulyadi (2010:29) mendefinisikan Auditor Internal sebagai berikut :

“Auditor Internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan 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”.

Auditor internal dalam perusahaan BUMN dikenal dengan sebutan SPI (Satuan Pengawasan Intern). Ketentuan perundang-undangan yang mendukung eksistensi Satuan Pengawasan Intern (SPI) BUMN sudah cukup memadai. Di dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 mengenai BUMN sebagaimana diatur lebih lanjut dalam PP Nomor 45 Tahun 2005 perihal Pendirian, Pengurusan, Pengawasan, dan Pembubaran BUMN, diatur mengenai eksistensi, tugas, dan tanggung jawab, serta pelaporan SPI sebagai berikut :

1. Pada setiap BUMN dibentuk SPI yang dipimpin seorang kepala yang bertanggung jawab kepada Direktur Utama.

2. SPI bertugas :
 - a. Membantu Direktur Utama dalam melaksanakan pemeriksaan operasional dan keuangan BUMN, menilai pengendalian, pengelolaan, dan pelaksanaannya pada BUMN, serta memberikan saran-saran perbaikannya.
 - b. Memberikan keterangan tentang hasil pemeriksaan atau hasil pelaksanaan tugas SPI kepada Direktur Utama.
 - c. Memonitor tindak lanjut atas hasil pemeriksaan yang telah dilaporkan.
3. Direktur Utama menyampaikan hasil pemeriksaan SPI kepada seluruh anggota Direksi, untuk selanjutnya ditindaklanjuti dalam Rapat Direksi. Direksi wajib memperhatikan dan segera mengambil langkah-langkah yang diperlukan atas segala sesuatu yang dikemukakan dalam setiap laporan hasil pemeriksaan yang dibuat oleh SPI.
4. Atas permintaan tertulis Komisaris/Dewan Pengawas, Direksi memberikan keterangan hasil pemeriksaan atau hasil pelaksanaan tugas SPI.

2.1.3.2 Jenis-jenis Auditor

Setiap perusahaan perlu memahami beberapa jenis auditor dilihat secara umum. Beberapa jenis Auditor menurut Arens, Elder, & Beasley, (2011:19) yaitu sebagai berikut :

- a. Auditor Pemerintah (*General Accounting Auditors*)
- b. Auditor Intern
- c. Akuntan Publik (Auditor Independen)
- d. Auditor Pajak

Berikut ini akan dibahas secara ringkas jenis-jenis auditor yaitu sebagai berikut:

a. Auditor Pemerintah (*General Accounting Auditors*)

The United States General Accounting Office (GAO) merupakan suatu badan pemeriksa keuangan netral yang berada dalam lingkup legislatif pemerintahan federal. Seorang auditor pada *general accounting office* (di Indonesia = BPK) adalah seorang auditor yang bekerja bagi GAO. GAO diketuai oleh pengawas Keuangan (*Controller General*), yang bertanggung jawab hanya kepada Kongres. Tanggung jawab utama staf audit adalah melaksanakan fungsi audit bagi kongres.

Proporsi audit GAO yang ditujukan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasi dari berbagai program federal, semakin ditingkatkan jumlahnya. Disebabkan oleh sangat banyaknya badan-badan pemerintah federal serta kesamaan kegiatan mereka, maka auditor GAO telah berhasil mengembangkan suatu metode audit yang lebih baik melalui penggunaan uji statistik yang sangat canggih serta teknik penilaian risiko berbasis komputer.

b. Auditor Intern

Auditor intern dipekerjakan pada masing-masing perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, hampir sama dengan apa yang dilakukan oleh auditor GAO bagi kongres. Auditor Intern pada beberapa perusahaan besar dapat meliputi lebih dari 100 orang serta umumnya

bertanggung jawab langsung kepada presiden direktur, pimpinan tertinggi perusahaan lainnya, atau bahkan kepada komite audit dari dewan direksi.

c. Akuntan Publik (Auditor Independen)

Kantor akuntan publik sebagai auditor independen bertanggung jawab atas audit atas laporan keuangan historis yang dipublikasikan dari semua perusahaan yang sahamnya diperdagangkan di bursa saham, mayoritas perusahaan besar lainnya, serta banyak perusahaan berskala kecil dan organisasi non komersil. Penggunaan laporan keuangan yang diaudit semakin banyak digunakan di Indonesia sejalan dengan semakin berkembangnya dunia usaha dan pasar modal. Masyarakat pada umumnya menyebut kantor akuntan publik sebagai auditor independen meskipun masih banyak auditor-auditor di luar akuntan publik terdaftar di Indonesia, penggunaan gelar akuntan terdaftar diatur oleh Undang-Undang No.34 Tahun 1954. Persyaratan menjadi akuntan publik terdaftar diatur oleh Menteri Keuangan, terakhir dengan keputusan No.43/KMK/017/1997 pasal 17.

d. Auditor Pajak

Internal Revenue Service (IRS), dengan arahan dari Komisaris *Internal Revenue*, bertanggung jawab untuk menegakkan undang-undang perpajakan federal sebagaimana yang telah ditetapkan oleh Kongres serta telah diinterpretasikan oleh badan Peradilan. Tanggung jawab utama yang diemban oleh IRS adalah mengaudit pajak penghasilan dari para wajib pajak untuk menentukan apakah mereka telah memenuhi undang-undang

perpajakan yang berlaku. Auditor yang melaksanakan proses audit jenis ini sering dipanggil dengan sebutan auditor pajak (*Internal Revenue agent*).

Jadi dapat disimpulkan bahwa jenis auditor terdapat empat jenis yaitu auditor pemerintah, auditor intern, auditor publik, auditor pajak. Pada intinya sama yaitu seorang auditor harus independen dan kompeten dalam menjalankan setiap tugasnya masing-masing.

2.1.3.3 Kewenangan dan Tanggung Jawab Auditor Internal

Wewenang dan tanggung jawab auditor internal Menurut Hudri Chandry (2009) yaitu sebagai berikut :

“Wewenang dan tanggung jawab auditor internal dalam suatu organisasi juga harus ditetapkan secara jelas oleh pimpinan. Wewenang tersebut harus memberikan keleluasan auditor internal untuk melakukan audit terhadap catatan-catatan, harta milik, operasi/aktivitas yang sedang berjalan dan para pegawai badan usaha”.

Sedangkan tanggung jawab auditor internal menurut Amin Widjaja Tunggal (2005:21) yaitu sebagai berikut :

“Tanggung jawab auditor internal meliputi menerapkan program audit internal, mengarahkan personel, dan aktivitas-aktivitas departemen audit internal juga menyiapkan rencana tahunan untuk pemeriksaan semua unit perusahaan dan menyajikan program yang telah dibuat untuk persetujuan”.

Secara garis besar tanggung jawab seorang auditor internal di dalam melaksanakan tugasnya yaitu memberikan informasi dan saran-saran kepada manajemen atas kelemahan-kelemahan yang ditemukannya serta mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas yang ada dalam perusahaan untuk mencapai tujuan audit dan tujuan organisasi atau perusahaan.

2.1.3.4 Kedudukan dan Peran Auditor Internal

Kedudukan auditor internal dalam struktur organisasi sangat mempengaruhi keberhasilannya menjalankan tugas, sehingga dengan kedudukan tersebut memungkinkan auditor internal dapat melaksanakan fungsinya dengan baik serta dapat bekerja dengan luwes dalam arti independen dan objektif. Struktur organisasi penetapan bagian auditor internal secara jelas disertai dengan job description yang jelas akan membawa dampak yang positif dalam proses komunikasi antara auditor internal dengan pihak pemilik perusahaan atau manajer. Namun sebaliknya, penempatan yang tidak jelas akan menghambat jalannya arus pelaporan dari auditor internal karena itu perlu ditentukan secara tegas kedudukan auditor internal ini.

Terdapat empat alternatif kedudukan auditor internal dalam struktur organisasi menurut Sukrisno Agoes (2008:243), yaitu sebagai berikut:

1. Bagian internal audit berada dibawah direktur keuangan (sejajar dengan bagian akuntansi keuangan),
2. Bagian internal audit merupakan staf direktur utama,
3. Bagian internal audit merupakan staf dari dewan komisaris,
4. Bagian internal audit dipimpin oleh seorang internal audit direktur.

Peranan auditor internal dalam menemukan indikasi terjadinya kecurangan dan melakukan investigasi terhadap kecurangan, sangat besar. Jika auditor internal menemukan indikasi dan mencurigai terjadinya kecurangan di perusahaan, maka ia harus memberitahukan hal tersebut kepada top management. Jika indikasi tersebut cukup kuat, manajemen akan menugaskan suatu tim untuk melakukan investigasi. Tim tersebut biasanya terdiri dari internal auditor, lawyer, investigator, security dan spesialis dari luar atau dalam perusahaan (misalkan ahli

komputer, ahli perbankan dan lain-lain). Hasil investigasi tim harus dilaporkan secara tertulis kepada top management yang mencakup fakta, temuan, kesimpulan, saran dan tindakan perbaikan yang perlu dilaporkan.

2.1.3.5 Pengetahuan Yang dimiliki Auditor Internal

Teguh Harhinto (2004) menemukan bahwa pengetahuan akan mempengaruhi keahlian audit yang pada gilirannya akan menentukan kualitas audit. Adapun menurut (Kusharyanti, 2003) terdapat 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor, yaitu :

1. “Pengetahuan pengauditan umum,
2. Pengetahuan area fungsional,
3. Pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru,
4. Pengetahuan mengenai industri khusus,
5. Pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah”.

Contoh dari pengetahuan pengauditan umum seperti risiko audit, prosedur audit, dan lain lain kebanyakan diperoleh di perguruan tinggi, sebagian dari pelatihan dan pengalaman. Untuk area fungsional seperti perpajakan dan pengauditan dengan komputer sebagian didapat dari pendidikan formal perguruan tinggi, sebagian besar dari pelatihan dan pengalaman. Demikian juga dengan isu akuntansi, auditor bisa mendapatkannya dari pelatihan.

2.1.3.6 Perbedaan Antara Auditor Internal dan Auditor Eksternal

Perbedaan antara auditor internal dan auditor eksternal menurut Hery, SE., MSi (2010:27) adalah sebagai berikut :

Tabel 2.1

Perbedaan antara Auditor Internal dan Auditor Eksternal

Auditor Internal	Auditor Eksternal
Dilakukan oleh auditor internal yang merupakan orang dalam perusahaan (pegawai perusahaan).	Dilakukan oleh auditor eksternal (akuntan publik) yang merupakan orang luar perusahaan.
Pihak luar perusahaan menganggap auditor internal tidak independen (in-appearance).	Auditor eksternal adalah pihak yang independen.
Tujuan pemeriksaan adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya.	Tujuan pemeriksaan adalah untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan (klien).
Laporan auditor internal tidak berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, tetapi berupa temuan audit mengenai bentuk penyimpangan, kecurangan, kelemahan struktur pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikan (rekomendasi).	Laporan auditor eksternal berisi mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa <i>management letter</i> yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya.
Pemeriksaan berpedoman pada <i>Internal Auditing Standars</i> yang ditentukan oleh <i>Institute of Internal Auditors</i> , atau pada Norma Pemeriksaan Internal yang ditentukan BPKP untuk pengawasan internal dalam lingkungan BUMN/BUMD.	Pemeriksaan berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
Pemeriksaan internal dilakukan lebih rinci dan memakan waktu sepanjang tahun, karena auditor internal	Pemeriksaan eksternal dilakukan secara acak (<i>sampling</i>), mengingat terbatasnya waktu dan <i>audit fee</i> .

mempunyai waktu yang lebih banyak di perusahaannya.	
Penanggung jawab pemeriksaan intern tidak harus seorang <i>registered accountant</i> .	Pemeriksaan eksternal dipimpin oleh seorang akuntan publik yang terdaftar dan mempunyai nomor register.
Tidak memerlukan <i>client representation letter</i> .	Sebelum menyerahkan laporannya, auditor eksternal terlebih dahulu harus meminta <i>client representation letter</i> .
Auditor internal tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material maupun yang tidak material.	Auditor eksternal hanya tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material, yang dapat mempengaruhi kewajaran laporan keuangan.

2.1.4 Kompetensi

2.1.4.1 Pengertian Kompetensi

Kompetensi merupakan keterampilan dari seorang ahli. Dimana ahli didefinisikan sebagai seseorang yang memiliki tingkat keterampilan tertentu yang diperoleh dari pelatihan dan pengalaman. (*Webster Ninth New Collegiate Dictionary*, 1983 dalam Sri Lastanti, 2005).

Menurut Sukrisno Agoes (2008:146) kompetensi adalah

“Suatu kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. 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 mencakupi, serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai untuk melaksanakan pekerjaan atau profesinya.”

Menurut Alain D. Mitrani, Spencer yang dialihbahasakan oleh Surya Dharma (2005:109) mengemukakan kompetensi yaitu :

“(And underlying characteristic’s of an individual which is causally related to criterion referenced effective ang or superior performance in a job or situation). Artinya kurang lebih sebagai karakteristik yang mendasari seseorang dan berkaitan dengan efektivitas kerja individu dalam pekerjaannya.”

Menurut Mayangsari (2003) definisi tentang kompetensi yang sering dipakai adalah:

“Karakteristik-karakteristik yang mendasari individu untuk mencapai kinerja superior. Kompetensi juga merupakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin. Definisi kompetensi dalam bidang auditing pun sering diukur dengan pengalaman.”

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:2) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut:

“Kompetensi adalah suatu kemampuan, keahlian (pendidikan dan pelatihan), dan berpengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambilnya.”

Alvin A. Arens et. All (2012: 42) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut :

“Kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal dibidang auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikut pendidikan profesional yang berkelanjutan.”

Berdasarkan uraian diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan dan kompetensi lainnya yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawab perorangan. Fungsi audit internal secara kolektif harus memiliki atau memperoleh pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

2.1.4.2 Dimensi Kompetensi

Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman. Anggota seyogyanya tidak menggambarkan dirinya memiliki keandalan atau pengalaman

yang tidak mereka punyai. Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggung jawabnya, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang diberikan memenuhi tingkatan profesionalisme tinggi seperti disyaratkan oleh Prinsip Etika.

Menurut Mulyadi (2010:58) kompetensi profesional dapat dibagi menjadi dua fase yang terpisah yaitu sebagai berikut :

1. Pencapaian Kompetensi Profesional
2. Pemeliharaan Kompetensi Profesional

Berikut akan dibahas secara ringkas mengenai kompetensi profesional adalah sebagai berikut :

a. Pencapaian Kompetensi Profesional

Pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi, diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan ujian profesional dalam subyek-subyek yang relevan, dan pengalaman kerja. Hal ini harus menjadi pola pengembangan yang normal untuk anggota.

b. Pemeliharaan Kompetensi Profesional

- Kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional anggota.
- Pemeliharaan kompetensi profesional memerlukan kesadaran untuk terus mengikuti perkembangan profesi akuntansi, termasuk di

antaranya pernyataan-pernyataan akuntansi, auditing dan peraturan lainnya, baik nasional maupun internasional yang relevan.

- Anggota harus menerapkan suatu program yang dirancang untuk memastikan terdapatnya kendali mutu atas pelaksanaan jasa profesional yang konsisten dengan standar nasional dan internasional.

Kompetensi menunjukkan terdapatnya pencapaian dan pemeliharaan suatu tingkatan pemahaman dan pengetahuan yang memungkinkan seorang anggota untuk memberikan jasa dengan kemudahan dan kecerdikan. Dalam penugasan profesional melebihi kompetensi anggota atau perusahaan, anggota wajib melakukan konsultasi atau menyerahkan klien kepada pihak lain yang lebih kompeten. Setiap anggota bertanggung jawab untuk menentukan kompetensi masing-masing atau menilai apakah pendidikan, pengalaman dan pertimbangan yang diperlukan memadai untuk tanggung jawab yang harus dipenuhi.

2.1.4.3 Ruang Lingkup Kompetensi

Menurut Sukrino Agoes (2008:163) mengemukakan bahwa kompetensi auditor mencakup 3 (tiga) ranah yaitu sebagai berikut :

1. “Kompetensi pada ranah kognitif
Kompetensi pada ranah kognitif mengandung arti kecakapan, kemampuan, kewenangan, dan penugasan pada pengetahuan/*knowledge* seperti pengetahuan akuntansi dan disiplin ilmu terkait.
2. Kompetensi pada ranah afektif
Kompetensi pada ranah afektif mengandung arti kecakapan, kemampuan, kewenangan, dan penugasan pada sikap dan perilaku atis termasuk kemampuan berkomunikasi.
3. Kompetensi pada ranah psikomotorik
Kompetensi pada ranah psikomotorik mengandung arti kecakapan, kemampuan, kewenangan, dan penugasan pada keterampilan teknis/fisik”.

Kompetensi pada ranah kognitif dikembangkan ke dalam penerapan sesungguhnya dari program yang direncanakan oleh auditor pada umumnya. Menurut Amin Widjaja Tunggal (2013:86) penerapan program pengetahuan akuntansi dan disiplin ilmu terkait yang diterapkan adalah sebagai berikut :

1. “Pendidikan universitas formal untuk memasuki profesi.
2. Pelatihan praktik dan pengalaman dalam auditing.
3. Mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan selama karir profesional auditor”.

Adapun pengertian dari penerapan sesungguhnya dan program pengetahuan dan disiplin ilmu terkait akan dijelaskan sebagai berikut :

1. Pendidikan universitas formal untuk memasuki profesi

Menurut Sukrino Agoes (2008:32) pendidikan universitas formal diperoleh melalui Perguruan Tinggi Negeri (PTN) atau Perguruan Tinggi Swasta (PTS) ditambah ujian UNA dasar dan UNA profesi. Sekarang untuk memperoleh gelar akuntan lulusan S1 akuntansi harus dinyatakan lulus Pendidikan Profesi Akuntan (PPA). Karena yang berhak untuk menandatangani audit report, seseorang harus mempunyai nomor register Negara akuntan (*Registered Accountant*).

2. Pelatihan praktik dan pengalaman dalam auditing

Menurut Zuhrawaty (2009) auditor hendaknya memiliki pelatihan dan pengalaman auditing. Memiliki pengalaman kerja dalam bidang teknis, manajerial, atau profesional yang melibatkan pelaksanaan penilaian-penilaian, pemecahan persoalan dan komunikasi dengan personel manajerial atau profesional lain, atasan, pelanggan, dan pihak berkepentingan lainnya. Dengan mengikuti dan menyelesaikan pelatihan

auditor serta dengan didapatkannya pengalaman kerja akan mendukung pengembangan dan pengetahuan dalam bidang audit masing-masing.

3. Mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan selama karir profesional auditor.

Menurut Gusti Agung Rai (2008) agar auditor memiliki mutu personal, pengetahuan umum, dan keahlian khusus yang memadai, maka diperlukan pelatihan bagi auditor kinerja. Pelatihan sangat diperlukan mengingat dalam standar umum menyatakan bahwa dalam auditor secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Kemampuan ini dikembangkan dan dipelihara melalui pendidikan profesional berkelanjutan. Sementara itu, menurut Sukrino Agoes (2008:32) pengalaman profesional diperoleh dari praktik kerja dibawah bimbingan supervise auditor yang lebih senior.

Pada kompetensi ranah afeksi yaitu penerapan sikap dan perilaku etis, dan kemampuan berkomunikasi seorang auditor dicerminkan dengan prinsip-prinsip dari etika seorang auditor. Adapun prinsip-prinsip etika tersebut menurut Sukrino Agoes (2008:163) adalah sebagai berikut :

1. Integritas
 - a) Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan public dan merupakan patokan (*benchmark*) bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambilnya.
 - b) Integritas mengharuskan seorang anggota untuk, antara lain, bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Pelayanan kepercayaan public tidak boleh dikalahkan oleh keuntungan pribadi. Integritas dapat menerima kesalahan yang disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip.

- c) Integritas diukur dalam bentuk apa yang benar dan adil. Dalam hal ini tidak terdapat aturan, standar, panduan khusus atau dalam menghadapi pendapat yang bertentangan, anggota harus menguji keputusan atau perbuatannya dengan bertanya apakah anggota telah melakukan apa yang seorang berintegritas akan lakukan dan apakah anggota telah menjaga integritas dirinya. Integritas mengharuskan anggota untuk menaati baik dalam bentuk maupun jiwa standar teknis dan etika.
 - d) Integritas juga mengharuskan anggota untuk mengikuti prinsip objektivitas dan kehati-hatian profesional.
2. Objektivitas
- a) Objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan oleh anggota. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada dibawah pengaruh pihak lain.
 - b) Anggota bekerja dalam berbagai kapasitas yang berbeda dan harus menunjukkan objektivitas mereka dalam berbagai situasi. Anggota dalam praktik public memberikan jasa atensi, perpajakan, serta konsultasi manajemen. Anggota yang lain menyiapkan laporan keuangan sebagai seorang bawahan, melakukan jasa audit internal, dan bekerja dalam kapasitas keuangan dan manajemen di industri, pendidikan, dan pemerintahan. Mereka juga mendidik dan melatih orang-orang yang ingin masuk ke dalam profesi. Apapun jasa atau kapasitasnya, anggota harus melindungi integritas pekerjaannya dan memelihara objektivitas.
 - c) Dalam menghadapi situasi dan praktik yang secara spesifik berhubungan dengan aturan etika sehubungan dengan objektivitas, pertimbangan yang cukup harus diberikan terhadap kaktor-kaktor berikut :
 - 1) Ada kalanya anggota dihadapkan kepada situasi yang memungkinkan mereka menerima tekanan-tekanan yang diberikan kepadanya. Tekanan ini dapat mengganggu objektivitasnya.
 - 2) Adalah tidak praktis jika menyatakan dan menggambarkan semua situasi dimana tekanan-tekanan ini mungkin terjadi. Ukuran kewajaran (*reasonableness*) harus digunakan dalam menentukan standar untuk mengidentifikasi hubungan yang mungkin atau kelihatan merusak objektivitas anggota.
 - 3) Hubungan-hubungan yang memungkinkan prasangka, bias, atau terpengaruh lainnya untuk melanggar objektivitas harus dihindari.
 - 4) Anggota memiliki kewajiban untuk memastikan bahwa orang-orang yang terlibat dalam pemberian jasa profesional mematuhi prinsip objektivitas.
 - 5) Anggota tidak boleh menerima atau menawarkan hadiah atau entertainment yang dipercaya dapat menimbulkan pengaruh yang tidak pantas terhadap pertimbangan profesional mereka atau terdapat orang-orang yang berhubungan dengan mereka. Anggota

harus menghindari situasi-situasi yang dapat membuat posisi profesional mereka ternoda.

3. Kerahasiaan

- a) Anggota mempunyai kewajiban untuk menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh melalui jasa profesional yang diberikannya.
- b) Kerahasiaan harus dijaga oleh anggota kecuali jika terdapat persetujuan khusus telah diberikan atau terdapat kewajiban legal atau profesional untuk mengungkapkan informasi.
- c) Anggota mempunyai kewajiban untuk memastikan bahwa staf dibawah pengawasannya dan orang-orang yang diminta nasihat dan bantuannya menghormati prinsip kerahasiaan.
- d) Kerahasiaan tidaklah semata-mata masalah pengungkapan informasi. Kerahasiaan juga mengharuskan anggota yang memperoleh informasi selama melakukan jasa profesional tidak menggunakan atau terlihat menggunakan informasi tersebut untuk keuntungan pribadi atau keuntungan pihak ketiga.
- e) Anggota mempunyai akses terhadap informasi rahasia tentang penerima jasa tidak boleh mengungkapkannya kepada publik. Karena itu, anggota tidak boleh membuat pengungkapan yang tidak disetujui kepada orang lain. Hal ini tidak berlaku untuk pengungkapan informasi dengan tujuan memenuhi tanggung jawab anggota berdasarkan standar profesional.
- f) Kepentingan umum dan profesi menuntut bahwa standar profesi yang berhubungan dengan kerahasiaan didefinisikan dan bahwa terdapat panduan mengenai sifat dan luas kewajiban kerahasiaan serta mengenai berbagai keadaan dimana informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dapat atau perlu diungkapkan.
 - 1) Apabila pengungkapan diizinkan. Jika persetujuan untuk pengungkapan diberikan oleh penerima jasa, kepentingan semua pihak termasuk pihak ketiga yang berkepentingannya dapat terpengaruh harus pertimbangkan.
 - 2) Pengungkapan diharuskan oleh hukum. Beberapa contoh dimana anggota diharuskan pada hukum untuk mengungkapkan informasi rahasia adalah :
 - Untuk menghasilkan dokumen atau memberikan bukti dalam proses hukum, dan
 - Untuk mengungkapkan adanya pelanggaran hukum.
 - 3) Ketika ada kewajiban atau hak profesional untuk mengungkapkan :
 - Untuk mematuhi standar teknis dan standar etika. Pengungkapan seperti itu tidak bertentangan dengan prinsip etika ini;
 - Untuk melindungi kepentingan profesional anggota dalam siding pengadilan;
 - Untuk menaati penelaahan mutu (atau penelaahan sejawat) IAI atau badan profesional lainnya; dan

- Untuk menanggapi permintaan atau investigasi oleh IAI atau badan pengatur.
4. Perilaku profesional
Kewajiban untuk memenuhi tingkah laku yang dapat mendeskreditkan profesi harus dipenuhi oleh anggota sebagai perwujudan tanggung jawabnya kepada penerima jasa, pihak ketiga, anggota yang lain, satf, pemberi kerja, dan masyarakat umum.

Kompetensi pada ranah psikomotorik yaitu keterampilan teknis juga memiliki penerapan sesungguhnya. Adapun penerapan keterampilan teknis menurut Sukrino Agoes (2008:163) adalah :

1. “Penugasan teknologi informasi (komputer).
2. Teknis Audit”.

Keterampilan teknis seorang auditor dapat dilihat dari auditor ketika menjalankan teknis audit, teknis audit sendiri merupakan cara-cara yang ditempuh auditor untuk memperoleh pembuktian membandingkan keadaan sebenarnya dengan seharusnya. Auditor yang terampil akan menggunakan cara yang baik dan benar sesuai dengan prosedur audit terhadap pengendalian perusahaan karena cara yang baik disesuaikan dengan bidang pengendalian yang diaudit, dalam penugasan teknologi informasi (komputer) audit yang terampil juga akan memilih pengauditan dengan bidang pengendalian yang diaudit karena tidak semua harus dilakukan secara manual. Pada zaman sekarang ini komputer diyakini membuat proses pengauditan menjadi lebih mudah.

2.1.4.4 Komponen Kompetensi Auditor Internal

Komponen kompetensi auditor menurut H.S Munawir (2002:32) ditentukan oleh komponen-komponen sebagai berikut :

1. Komponen Pendidikan
2. Komponen Pengetahuan
3. Komponen Pelatihan

Berikut ini akan dibahas secara ringkas dasar pemikiran dari komponen kompetensi auditor sebagai berikut :

1. Komponen Pendidikan

Pencapaian keahlian dalam akuntansi dan auditing dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman dan praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai auditor profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup (IAI:2001:201.1). pendidikan dalam arti luas meliputi pendidikan formal, pelatihan, atau pendidikan berkelanjutan.

2. Komponen Pengetahuan

Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seseorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara mendalam. Selain itu, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Pengetahuan adalah suatu fakta atau kondisi mengetahui sesuatu dengan baik yang diperoleh melalui pengalaman dan pelatihan. Definisi pengetahuan menurut ruang lingkup adalah kemampuan penugasan auditor atau akuntan pemeriksa terhadap medan audit

(penganalisaan terhadap laporan keuangan perusahaan). Meinhard et.al, 1987 dalam Teguh Harhinto, 2004.

3. Komponen Pelatihan

Pelatihan lebih yang didapat oleh auditor akan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perhatian kekeliruan yang terjadi. Auditor baru menerima pelatihan dan umpan balik tentang diteksi kecurangan yang lebih tinggi dan mampu mendeteksi kecurangan dengan lebih baik dibandingkan dengan audit yang tidak menerima perlakuan tersebut (Carpenter et.al, 2002 dalam Yulius Jogi Christiawan, 2005) seorang auditor menjadi ahli terutama melalui pelatihan. Untuk meningkatkan kompetensi perlu melaksanakan pelatihan terhadap seluruh bidang tugas pemeriksaan.

2.1.4.5 Karakteristik Kompetensi Auditor Internal

Terdapat empat karakteristik dari kompetensi menurut Lyledan Spencer yang dikutip oleh Syaful F. Prihadi (2004) yaitu sebagai berikut :

1. Motif (*Motiev*)
2. Karakteristik (*Trains*)
3. Pengetahuan (*Knowledge*)
4. Keterampilan (*Skill*)

Berikut ini akan dibahas secara ringkas mengenai rasionalisasi (dasar pemikiran dari motif, karakteristik, pengetahuan, dan keterampilan adalah sebagai berikut :

1. Motif (*Motiev*)

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

2. Karakteristik (*Traits*)

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

3. Pengetahuan (*Knowledge*)

Pengetahuan adalah informasi yang dimiliki seseorang dalam bidang-bidang konten tertentu.

4. Keterampilan (*Skill*)

Keterampilan adalah kemampuan untuk melakukan tugas fisik atau mental.

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

2.1.5 Independensi

2.1.5.1 Pengertian Independensi

Bersikap netral pada hakikatnya merupakan hal yang mustahil. Ketika dihadapkan pada pilihan mana yang benar dan salah, antara kepentingan manfaat bisnis atau kepentingan orang banyak, atau antara kebijakan internal dan regulasi

pemerintah, mau tidak mau harus terjadi keberpihakan. Tetapi persepsi setiap orang terhadap kebenaran ternyata bias tidak sama. Selain itu, kepentingan yang dianggap lebih besar biasanya juga dipengaruhi oleh adu otoritas di antara mereka yang memperjuangkan kepentingan itu.

Menurut Mulyadi (2010:87) menjelaskan bahwa independensi adalah sebagai berikut:

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

Menurut Ely Suhayati dan Siti Kurnia Rahayu (2010:41) menjelaskan bahwa independensi adalah sebagai berikut:

“Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun.”

Sedangkan menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN,2007) menjelaskan bahwa independensi adalah sebagai berikut:

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

Independensi secara esensial merupakan sikap pikiran seseorang yang dicirikan oleh pendekatan integritas dan obyektivitas tugas profesionalnya. Hal ini senada dengan *America Institute of Certified Publik Accountant (AICPA)* dalam Meutia (2004) menyatakan bahwa:

“Independensi adalah suatu kemampuan untuk bertindak berdasarkan integritas dan obyektivitas. Meskipun integritas dan obyektivitas tidak dapat

diukur dengan pasti, tetapi keduanya merupakan hal yang mendasar bagi profesi akuntan publik. Integritas merupakan prinsip moral yang tidak memihak, jujur, memandang dan mengemukakan fakta seperti apa adanya.”

Independen dalam fakta berarti auditor harus benar-benar mempertahankan sikap yang tidak bias dan tidak terpengaruh sepanjang melakukan audit dan dalam penampilan berarti auditor harus bebas dari penilaian atau interpretasi pihak lain yang menyatakan sikap auditor tidak independen dalam fakta. Auditor internal dikatakan independensi apabila dapat melaksanakan tugasnya secara bebas dan objektif. Dengan kebebasannya, memungkinkan auditor internal untuk melaksanakan tugasnya dengan tidak berpihak.

2.1.5.2 Dimensi Independensi

Menurut Hiro Tugiman (2006:20) Independensi dapat dibagi menjadi dua fase secara terpisah yaitu sebagai berikut :

1. Organisasi
2. Objektivitas

Berikut akan dibahas secara ringkas mengenai fase dari independensi adalah sebagai berikut :

a. Status Organisasi

Status organisasi unit audit internal haruslah memberikan keleluasaan untuk memenuhi atau menyelesaikan tanggung jawab pemeriksaan yang diberikan.

Audit internal haruslah memperoleh dukungan dari manajemen senior dan dewan, sehingga mereka akan mendapatkan kerja sama dari pihak yang diperiksa

dan dapat menyelesaikan pekerjaannya secara bebas dari berbagai campur tangan pihak lain.

1. Pimpinan audit internal harus bertanggung jawab terhadap individu di dalam organisasi yang memiliki kewenangan cukup untuk mewujudkan kemandirian tersebut dan menjamin luas cakupan pemeriksaan, perhatian yang memadai terhadap laporan pemeriksaan dan tindakan yang tepat berdasarkan rekomendasi pemeriksaan.
2. Pimpinan audit internal harus memiliki hubungan langsung dengan dewan. Koordinasi yang teratur dengan dewan akan membantu terjaminnya kemandirian dan merupakan sarana semua pihak untuk saling memberikan informasi demi kepentingan organisasi.

Hubungan langsung akan didapat bila pimpinan audit internal secara teratur hadir dan berpartisipasi dalam rapat dewan. Ini penting bila membahas yang berhubungan dengan kesalahan atau kelalaian unsur organisasi dalam melaksanakan kewajiban, pemeriksaan, pelaporan keuangan pengaturan, dan pengendalian perusahaan. Kehadiran dalam rapat dewan ini dan prestasi laporan-laporan tertulis dan atau lisan akan melengkapi pertukaran informasi berkenaan dengan rencana dan kegiatan bagian audit internal. Pimpinan audit internal harus bertemu langsung dengan dewan secara periodik, paling tidak setiap tiga bulan sekali.
3. Kemandirian tersebut harus ditingkatkan bila pengangkatan atau penggantian pimpinan audit internal dilakukan atas persetujuan dewan.

4. Tujuan, kewenangan, dan tanggung jawab bagian audit internal harus didefinisikan dalam dokumen tertulis, sebaiknya di dalam anggaran dasar yang disetujui oleh manajemen senior dan dewan.
5. Pimpinan audit internal setiap tahun harus mengajukan persetujuan mengenai rangkuman mengenai jadwal kegiatan pemeriksaan, susunan kepegawaian, dan anggaran yang kemudian diinformasikan kepada dewan. Pimpinan juga harus mengajukan perubahan-perubahan sementara yang berkaitan dengan persetujuan. Jadwal kegiatan pemeriksaan, susunan kepegawaian, dan anggaran keuangan haruslah menerangkan kepada manajemen senior dan dewan tentang lingkup kegiatan audit internal serta berbagai batasan yang terdapat pada lingkup tersebut.
6. Pimpinan audit internal harus memberikan laporan tahunan tentang berbagai kegiatan kepada manajemen senior dan dewan, atau setiap periode yang lebih singkat bila dipandang perlu. Laporan tentang berbagai kegiatan tersebut haruslah mengemukakan berbagai temuan yang penting dalam pemeriksaan dan rekomendasi-rekomendasi, serta harus pula memberikan informasi berbagai penyimpangan atau deviasi yang berarti dari jadwal kegiatan pemeriksaan, susunan kepegawaian, serta anggaran keuangan yang telah disetujui dan alasan-alasannya.

b. Objektivitas

Para pemeriksa internal atau auditor internal haruslah melakukan pemeriksaan secara objektif.

1. Objektif adalah sikap mental bebas yang harus dimiliki oleh pemeriksa internal (*internal auditor*) dalam melaksanakan pemeriksaan. Pemeriksaan internal (*internal auditing*) tidak boleh menempatkan penilaian sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan secara lebih rendah dibandingkan dengan penilaian yang dilakukan oleh pihak lain atau menilai sesuatu berdasarkan hasil penilaian orang lain.
2. Sikap objektif akan memungkinkan para auditor internal melaksanakan pemeriksaan dengan suatu cara, sehingga mereka akan sungguh-sungguh yakin atas hasil pekerjaannya dan tidak akan membuat penilaian yang kualitasnya merupakan hasil kesepakatan atau diragukan. Para pemeriksa internal tidak boleh ditempatkan dalam suatu keadaan yang membuat mereka merasa tidak dapat melaksanakan penilaian profesional yang objektif.
3. Sikap objektif auditor internal tidaklah terpengaruh atau berkurang bila pemeriksa menganjurkan suatu standar pengawasan bagi sistem-sistem atau meninjau (*review*) prosedur sebelum hal-hal tersebut diterapkan. Penyusunan, pemasangan, dan pengoperasian sistem bukanlah fungsi pemeriksaan. Selain itu, pembuatan prosedur-prosedur bagi berbagai sistem bukanlah fungsi audit. Pelaksanaan kegiatan-kegiatan, yang bukan fungsi pemeriksaan, dianggap akan mengurangi sikap objektif audit.

2.1.5.3 Macam-macam Independensi dalam Auditing

Menurut Arens, Alvin A., et all (2012:74) terdapat dua jenis independensi yaitu sebagai berikut :

1. Independensi dalam Fakta

Independensi dalam fakta muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit.

2. Independensi dalam Penampilan

Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.

Sedangkan menurut Indah Mutiara (2010) mengungkapkan ada tiga macam jenis independensi dalam auditing, yaitu:

1. “Independensi Program.
2. Independensi Investigasi.
3. Independensi Pelaporan”.

Berikut ini akan dibahas secara ringkas dari independensi program, independensi investasi, dan independensi pelaporan.

1. Independensi Program

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

2. Independensi Investigasi

Independensi investigasi adalah kebebasan auditor dari pengaruh atau kendali pihak lain dalam melakukan aktivitas pembuktian, akses sumber

data, dukungan teknis pengujian fisik dan perolehan keterangan/informasi dari pihak manapun.

3. Independensi Pelaporan

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

Jika dapat disimpulkan, bahwa jenis-jenis independensi menurut Arens dan BPKP itu berbeda Arens mengatakan independensi terbagi menjadi dua bagian yaitu independensi dalam fakta dan independensi dalam penampilan. Sedangkan menurut BPKP mengatakan independensi terdapat tiga bagian yaitu independensi program, independensi investigasi dan independensi pelaporan. Persamaan dari kedua pernyataan di atas yaitu keduanya sama-sama independen dari segala pengaruh dan kendali dari pihak manapun yang akan menimbulkan penyelewengan atau prasangka yang timbul dari pihak lain, dengan tujuan agar terhindar dari prasangka buruk dan demi menjaga kualitas audit yang dihasilkan.

2.1.5.4 Macam-macam Gangguan Dalam Independensi

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007:30-36) mengemukakan tiga macam gangguan terhadap independensi yaitu sebagai berikut:

1. “Gangguan Pribadi
2. Gangguan Ektern
3. Gangguan Organisasi”.

Berikut ini akan dibahas secara ringkas rasionalisasi (dasar pemikiran) dari gangguan pribadi, gangguan ektern, dan gangguan organisasi.

1. Gangguan Pribadi

Organisasi pemeriksa harus memiliki sistem pengendalian mutu interen untuk membantu menentukan apakah pemeriksa memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Organisasi pemeriksa perlu memperhatikan gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau lemahnya temuan dalam segala bentuknya. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu meliputi antara lain:

- a) Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah atau semenda dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang diperiksa atau sebagai pegawai dari entitas yang diperiksa, dalam posisi yang dapat memberikan pengaruh langsung dan signifikan terhadap entitas atau program yang diperiksa.
- b) Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang diperiksa.
- c) Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dalam kurun waktu dua tahun terakhir.
- d) Mempunyai hubungan kerjasama dengan entitas atau program yang diperiksa.

e) Memiliki tanggung jawab untuk mengatur suatu entitas atau kepastian yang dapat mempengaruhi keputusan entitas atau program yang diperiksa keputusan entitas atau program yang diperiksa. Misalnya sebagai seorang direktur, pejabat atau posisi senior lainnya dari entitas, aktivitas atau program yang diperiksa atau sebagai anggota manajemen dalam setiap pengambilan keputusan, pengawas atau fungsi monitoring terhadap entitas, aktivitas atau program yang diperiksa. Apabila organisasi pemeriksa mengidentifikasi adanya gangguan terhadap independensinya, gangguan tersebut harus diselesaikan secepatnya. Dalam hal gangguan pribadi tersebut hanya melibatkan seseorang pemeriksa dalam suatu pemeriksaan, organisasi pemeriksa dapat menghilangkan gangguan tersebut dengan meminta pemeriksa menghilangkan gangguan tersebut. Misalnya, pemeriksa dapat diminta melepas keterkaitan dengan entitas yang diperiksa yang dapat mengakibatkan gangguan pribadi, atau organisasi pemeriksa dapat tidak mengikutsertakan pemeriksa tersebut dari penugasan pemeriksaan yang terkait dengan entitas tersebut.

2. Gangguan Ektern

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

- a) Campur tangan atau pengaruh pihak ektern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya.
- b) Campur tangan pihak ektern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan.
- c) Pembatasan waktu yang tidak wajar untuk penyelesaian surat pemeriksaan.
- d) Campur tangan pihak ektern mengenai penugasan, penunjukan, dan promosi pemeriksa.
- e) Pembatasan terhadap sumber daya yang disediakan bagi organisasi pemeriksa, yang dapat berdampak negatif terhadap kemampuan organisasi pemeriksa tersebut dalam melaksanakan pemeriksaan.
- f) Wewenang untuk menolak atau mempengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan.
- g) Ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya.
- h) Pengaruh yang membahayakan kelangsungan pemeriksa sebagai pegawai, selain sebab-sebab yang berkaitan dengan kecakapan pemeriksa atau kebutuhan pemeriksa. Pemeriksa harus bebas dari tekanan politk agar dapat melaksanakan dan melaporkan temuan pemeriksaan, pendapat dan simpulan secara objektif, tanpa rasa takut akibat tekanan politik tertentu.

3. Gangguan Organisasi

Independensi organisasi pemeriksa dapat dipengaruhi oleh kedudukan, fungsi, dan struktur organisasi. Dalam hal melakukan pemeriksaan, organisasi pemeriksa harus bebas dari hambatan independensi. Pemeriksa yang ditugasi oleh organisasi pemeriksa dapat dipandang bebas dari gangguan terhadap independensi secara organisasi, apabila melakukan pemeriksaan di luar entitas ia bekerja.

2.1.6 Kualitas audit

2.1.6.1 Pengertian Kualitas Audit

Audit dikatakan berkualitas jika memenuhi standar yang seragam dan konsisten, yang menggambarkan praktik-praktik terbaik. Audit internal merupakan ukuran kualitas pelaksanaan tugas untuk memenuhi tanggung jawab profesinya. Standar tersebut terangkum dalam Standar Profesi Audit Internal (Hiro Tugiman, 2006)

Menurut Sutton (1993) dalam Alim *dkk* (2007) menjelaskan kualitas audit dapat diartikan sebagai berikut:

“Gabungan dari dua dimensi, yaitu dimensi proses dan dimensi hasil. Dimensi proses adalah bagaimana pekerjaan audit dilaksanakan oleh auditor dengan ketaatannya pada standar yang ditetapkan. Dimensi hasil adalah bagaimana keyakinan yang meningkat yang diperoleh dari laporan audit oleh pengguna laporan keuangan”

Menurut De Angelo (1981) dalam Lauw Tjun Tjun (2012) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut:

“Kemungkinan dimana auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi. Kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari

keahlian auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.”

Standar profesi audit internal merupakan pedoman praktik audit internal yang menjadi sumber rujukan bagi auditor internal dalam menjalankan fungsinya secara professional. Standar profesi Audit Internal terdiri dari Standar Atribut, Standar Kinerja dan Standar Implementasi. Standar Atribut dan Standar Kinerja berlaku untuk semua jenis penugasan audit internal, sedangkan Standar Implementasi hanya berlaku untuk satu penugasan tertentu.

Standar Atribut berkenaan dengan karakteristik organisasi, individu, dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit internal. Standar Kinerja memberikan praktik-praktik terbaik pelaksanaan audit internal mulai dari perencanaan sampai dengan pemantauan tindak lanjut. Standar Implementasi merupakan standar yang diterbitkan di masa mendatang untuk kegiatan tertentu, misalnya kegiatan *Assurance, Consulting, Investigasi, dan Control Self Assessment (CSA)*.

2.1.6.2 Pelaksanaan Audit Internal

Pelaksanaan kegiatan audit internal merupakan tahapan-tahapan penting yang dilakukan oleh auditor internal dalam menjalankan proses audit untuk menentukan arah, tujuan, dan pendekatan dalam proses audit internal.

Menurut Hiro Tugiman (2006:53) Pelaksanaan Kegiatan Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

1. Perencanaan Pemeriksaan

Perencanaan pemeriksaan internal, harus didokumentasikan dan meliputi :

- a. Penetapan tujuan pemeriksaan dan lingkup pekerjaan.

- b. Memperoleh informasi dasar (*background information*) tentang kegiatan yang akan diperiksa.
 - c. Penentuan berbagai tenaga yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan.
 - d. Pemberitahuan kepada para pihak yang dipandang perlu.
 - e. Melaksanakan survey secara tepat untuk lebih mengenali kegiatan yang diperlukan, risiko-risiko, dan pengawasan-pengawasan, untuk mengidentifikasi area yang ditekankan dalam pemeriksaan, serta untuk memperoleh berbagai ulasan dan sasaran dari pihak yang akan diperiksa.
 - f. Penulisan program pemeriksaan.
 - g. Menentukan bagaimana, kapan, dan kepada siapa hasil-hasil pemeriksaan akan disampaikan.
 - h. Memperoleh persetujuan bagi rencana kerja pemeriksaan.
2. Pengujian dan Pengevaluasian Informasi
- Pemeriksa internal harus mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasikan, dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil pemeriksaa. Proses pengujian dan pengevaluasian informasi adalah sebagai berikut:
- a. Berbagai informasi tentang seluruh hal yang berhubungan dengan tujuan pemeriksaan dan lingkup kerja haruslah dikumpulkan.
 - b. Informasi haruslah mencukupi, kompeten, relevan, dan berguna untuk membuat dasar yang logis bagi temuan pemeriksaan dan rekomendasi.

- c. Prosedur pemeriksaan, termasuk teknik pengujian dan penarikan contoh yang dipergunakan, harus terlebih dahulu diseleksi bila memungkinkan dan diperluas atau diubah bila keadaan menghendaki demikian.
- d. Proses pengumpulan, analisis, penafsiran, dan pembuktian kebenaran informasi haruslah diawasi untuk memberikan kepastian bahwa sikap objektif pemeriksa terus dijaga dan sasaran pemeriksaan dapat dicapai.
- e. Kertas kerja pemeriksaan adalah dokumen pemeriksaan yang harus dibuat oleh pemeriksa dan ditinjau atau direview oleh manajemen bagian audit internal. Kertas kerja ini harus mencantumkan berbagai informasi yang diperoleh dan dianalisis yang dibuat serta harus mendukung dasar temuan pemeriksaan dan rekomendasi yang akan dilaporkan.

3. Penyampaian Hasil Pemeriksaan

Pemeriksa internal harus melaporkan hasil pemeriksaan yang dilakukannya.

- a. Laporan tertulis yang ditandatangani haruslah dikeluarkan setelah pengujian terhadap pemeriksaan (*audit examination*) selesai dilakukan. Laporan sementara dapat dibuat secara tertulis atau lisan dan diserahkan secara formal atau informal.
- b. Pemeriksa internal harus terlebih dahulu mendiskusikan berbagai kesimpulan dan rekomendasi dengan tingkatan manajemen yang tepat, sebelum mengeluarkan laporan akhir.

- c. Suatu laporan haruslah objektif, jelas, singkat, konstruktif, dan tepat waktu.
- d. Laporan haruslah mengemukakan tentang maksud, lingkup, dan hasil pelaksanaan pemeriksaan, dan bila dipandang perlu, laporan harus pula berisikan pernyataan tentang pendapat pemeriksaan.
- e. Laporan-laporan dapat mencantumkan berbagai rekomendasi bagi berbagai perkembangan yang mungkin dicapai, pengakuan terhadap kegiatan yang dilaksanakan secara meluas dan tindakan korektif.
- f. Pandangan dari pihak yang diperiksa tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi, dapat pula dicantumkan dalam laporan pemeriksaan.
- g. Pimpinan audit internal atau staf yang ditunjukan harus mereview dan menyetujui laporan pemeriksaan akhir, sebelum laporan tersebut dikeluarkan, dan menentukan kepada siapa laporan tersebut akan disampaikan.

4. Tindak Lanjut Hasil Audit

Pemeriksaan internal harus terus-menerus meninjau dan melakukan tindak lanjut (*follow up*) untuk memastikan bahwa terhadap temuan pemeriksaan yang dilaprkkan telah dilakukan tindakan yang tepat. Pemeriksaan internal harus memastikan apakah suatu tindakan korektif yang diusulkan telah dilakukan dan memberikan berbagai hasil yang diharapkan, ataukah manajemen senior atau dewan telah menerima risiko akibat tidak dilakukan tindakan korektif atas temuan yang dilaporkan.

2.1.6.3 Dimensi Kualitas Audit

Standar Profesi Audit Internal (SPAI) dalam Hiro Tugiman (2006:53) menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal dan merupakan ukuran kualitas pekerjaan audit. Standar tersebut 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 risiko, 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 sumber daya.
4. **Pelaksanaan Penugasan**
Dalam melaksanakan audit, audit internal mengidentifikasi, menganalisa, dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.
5. **Komunikasi Hasil Penugasan**
Auditor internal harus mengkomunikasikan hasil penugasannya secara tepat waktu.
6. **Pemantauan Tindak Lanjut**
Penanggung jawab fungsi audit internal harus menyusun dan menjaga system untuk memantau tindak lanjut hasil penugasan yang telah dikomunikasikan kepada manajemen.

2.1.6.4 Langkah-langkah Meningkatkan Kualitas 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 profesionalnya 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.

Sedangkan dalam Nasrullah Djamil (2011) kualitas audit dinilai melalui sejumlah unit standarisasi dari bukti audit yang diperoleh oleh auditor eksternal, dan kegagalan audit dinyatakan juga sebagai kegagalan auditor independen untuk mendeteksi suatu kesalahan material. Untuk meningkatkan kualitas audit maka harus memperhatikan beberapa hal seperti :

1. Perubahan *accounting requirement* terhadap *Legislation* dan *Statements of Standard Accounting Practice*.
2. Perubahan lingkungan bisnis.
3. Meningkatnya kompleksitas dari sistem akuntansi yang menggunakan komputer.

2.1.6.5 Standar Kualitas Audit

Peranan auditor untuk meningkatkan kualitas sudit sangat diperlukan. Kualitas sudit perlu ditingkatkan karena dengan meningkatnya kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor maka tingkat kepercayaan yang akan diberikan oleh masyarakat semakin tinggi. Menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan (BPK, 2002) dalam Prasita dan Proyo (2007), standar kualitas audit terdiri dari :

1. Kualitas strategis yang berarti hasil pemeriksaan harus memberikan informasi kepada pengguna laporan secara tepat waktu.

2. Kualitas teknis berkaitan dengan penyajian temuan, simpulan, dan opini pemeriksaan, yaitu penyajian harus jelas, konsisten, dan objektif.
3. Perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, sampai dengan tindak lanjut pemeriksaan.

Kualitas proses yang mengacu pada proses kegiatan pemeriksaan sejak indikator kualitas audit menurut pernyataan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara SPKN (2007:113) menyatakan bahwa sebagai berikut :

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

Dari indikator kualitas audit di atas 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 tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil pemeriksa terakhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal yang membutuhkan

perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil pemeriksaan telah diselesaikan.

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 hal yang dilaporkan dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil pemeriksaan harus memasukan secara memadai. Laporan harus memberikan perpektif yang wajar mengenai aspek kedalaman dan signifikan temuan pemeriksaan, seperti 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 pemeriksa.

4. Objektif

Objektifitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan. Laporan hasil 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 mengakui validasi temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memastikan perhatiannya atas hal yang memerlukan hal perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan.

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 ia harus didefinisikan dengan jelas.

2.1.7 Penelitian Terdahulu

Pencarian dari penelitian terdahulu dilakukan sebagai upaya memperjelas tentang variabel-variabel dalam penelitian ini, sekaligus untuk membedakan peneliti ini dengan peneliti sebelumnya. Umumnya kajian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti dari kalangan akademis dan telah mempublikasikannya pada beberapa jurnal cetakan atau jurnal *online* (internet). Tentang Kompetensi, Independensi, dan Kualitas audit.

Tabel 2.2

Kajian Penelitian Terdahulu

Penelitian Terdahulu	Judul Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
Sekar Mayangsari (2003)	Pengaruh keahlian audit dan independensi terhadap pendapat audit: sebuah kuasi eksperimen	Variabel independen: keahlian audit dan independensi Variabel dependen: pendapat audit	Bahwa auditor yang memiliki keahlian dan independensi akan memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan yang cenderung besar dibandingkan yang memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki keduanya.
Alim, dkk (2007)	Pengaruh kompetensi dan	Variabel independen :	Bahwa kompetensi, independensi dan etika

	independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi	kompetensi dan independensi Variabel dependen : Kualitas auditor Variabel Moderasi : etika auditor	auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit
Muh. Taufiq Efendy (2010)	Pengaruh kompetensi, independensi dan motivasi terhadap kualitas audit aparat inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah	Variabel independen : kompetensi, independensi dan motivasi Variabel dependen : kualitas audit	Bahwa independensi, kompetensi, dan motivasi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
Marvina (2010)	Pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit	Variabel independen : Kompetensi dan independensi Variabel dependen : Kualitas audit	Bahwa independensi dan kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
Nidya Advina (2012)	Pengaruh kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit	Variabel independen : Kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional auditor Variabel dependen : Kualitas audit	Kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional auditor Secara simultan dan parsial berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.2 Kerangka Pemikiran

Kompetensi dan independensi auditor merupakan hal penting dan merupakan prioritas utama seorang auditor ketika melakukan audit. Tidak adanya kompetensi dan independensi akan berakibat fatal karena kesalahan informasi

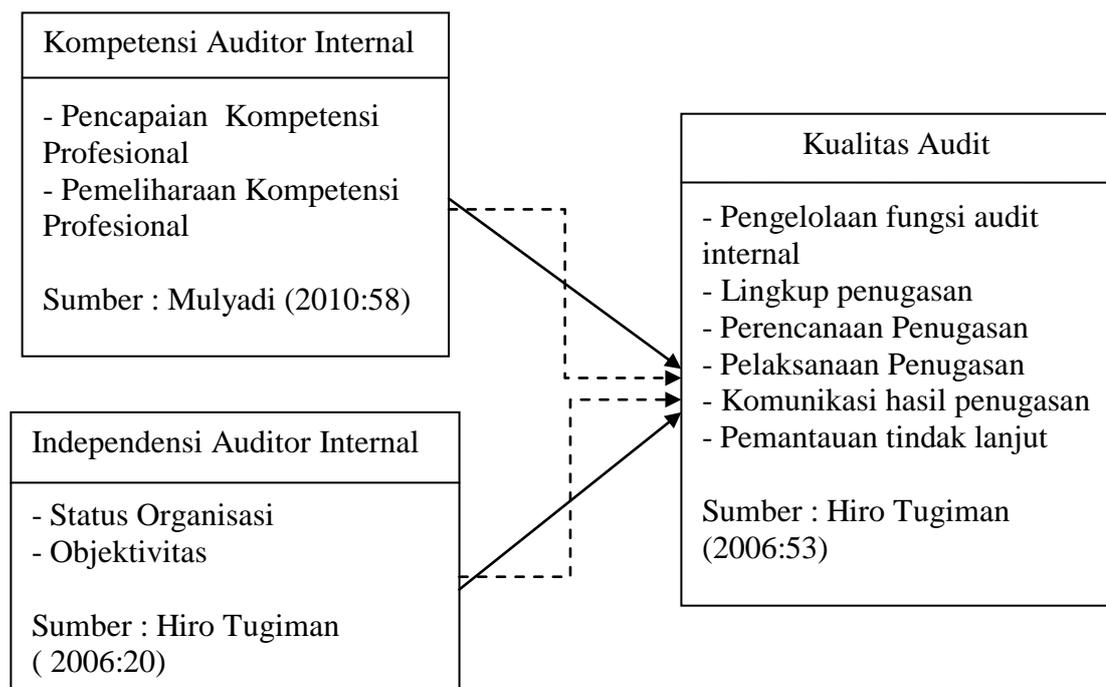
yang disampaikan dalam laporan keuangan dapat mempengaruhi keputusan pengguna laporan. Kompetensi dapat ditingkatkan dengan penggalan wawasan serta dengan sering dilakukannya pelatihan-pelatihan mengenai audit untuk auditor. Kompetensi harus sejalan dengan independensi. Independensi akan membantu kompetensi auditor terlihat baik karena auditor akan tebebas dari pengaruh klien dalam melaksanakan audit serta melaporkan temuannya sehingga hasil informasi yang disajikan akan berkualitas.

BUMN merupakan badan usaha yang seluruh atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh Negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan Negara yang dipisahkan. UU No.13 tahun 2009 menjelaskan ada dua jenis BUMN di Indonesia yaitu Persero, yang seluruh atau paling sedikit 51% (lima puluh persen) sahamnya dimiliki oleh Negara, sementara apabila seluruh modal dimiliki oleh Negara dan tidak terbagi atas saham digolongkan ke dalam Perum. Persero sendiri mempunyai satu jenis yang lebih khusus, yaitu Persero Terbuka (Perseroan Terbuka) yang melakukan penawaran umum sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pasar modal. Tujuan pendirian BUMN adalah untuk memberikan sumbangan bagi perkembangan perekonomian pada umumnya dan penerimaan Negara pada khususnya. Terlebih lagi, BUMN memiliki lingkup kerja yang menguasai hajat hidup orang banyak yang tentu memiliki posisi strategis bagi peningkatan kesejahteraan rakyat. Namun dengan kinerja dan pengelolaan yang masih belum optimal, ada potensi bagi BUMN untuk membebani fiskal yang dapat mempengaruhi upaya mempertahankan

kesinambungan fiskal. Salah satu yang dilakukannya adalah dengan cara peningkatan kualitas audit.

Berbagai penelitian mengenai kualitas audit yang pernah dilakukan menghasilkan temuan yang berbeda mengenai faktor pembentuk kualitas audit. Namun dapat disimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas dan seorang auditor yang berkualitas, seorang auditor yang tergabung dalam suatu tim audit dituntut untuk memiliki kompetensi yang cukup dan independensi yang baik.

Dari beberapa penjelasan yang telah dikemukakan diatas, penulis beranggapan bahwa adanya pengaruh antara kompetensi dan independensi auditor internal terhadap kualitas audit. Adapun anggapan ini dituangkan dalam bagan kerangka pemikiran sebagai berikut :



Gambar 2.1

Bagan Kerangka Pemikiran

Keterangan :

1. Garis bersambung \longrightarrow : Hubungan Parsial
2. Garis putus-putus $-----\rightarrow$: Hubungan Simultan

2.2.1 Pengaruh Kompetensi Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit

Kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalamannya yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Pemeriksaan secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Kompetensi diperlukan dalam melaksanakan pemeriksaan agar auditor internal dapat mengetahui tipe dan banyaknya bukti audit yang harus dikumpulkan untuk mencapai kesimpulan yang tepat setelah bukti-bukti tersebut selesai diuji. Ini berarti hasil pemeriksaan ditentukan oleh kompetensi yang dimiliki oleh auditor internal.

Hasil penelitian Mansouri, *et al* (2009), menyatakan bahwa audit harus dilakukan dan dilaporkan oleh auditor yang profesional, mengikuti pelatihan audit, memiliki pengalaman, dan memiliki kompetensi yang baik. Faktor-faktor yang harus dimiliki auditor tersebut akan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Hasil penelitian Sukriah, dkk (2009) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Sejalan dengan penelitian tersebut, Yusnita (2009) menyebutkan bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaannya. Hasil

penelitian ini mendukung pernyataan yang dikemukakan Astuti (2010) yaitu bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh positif terhadap kualitas pelaksanaan audit internal. Semakin baik kompetensi yang dimiliki oleh auditor internal, maka semakin baik kualitas pelaksanaan audit internal. Sesuai dengan penelitian sebelumnya, penelitian Wandira (2011) menyatakan bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh sangat kuat terhadap kualitas pelaksanaan audit internal, yang berarti bahwa kompetensi auditor internal mempunyai kontribusi dalam meningkatkan kualitas laporan audit.

Oleh karena itu seorang auditor yang kompeten yang memadai akan lebih memahami dan mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam dan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks, sehingga akan mempengaruhi kualitas audit yang diharapkan. Semakin auditor berkompoten maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan.

2.2.2 Pengaruh Independensi Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit

Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Hasil penelitian Mansouri, *et al* (2009), menyatakan bahwa salah satu elemen sistem pengendalian suatu perusahaan yang berkualitas adalah kemampuan untuk bertindak dengan integritas dan objektivitas. Jika auditor memiliki sikap independen dalam menjalankan pemeriksaan, maka akan berpengaruh terhadap kualitas pelaksanaan pemeriksaan.

Penelitian Sukriah, dkk (2009) menyatakan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil penelitian. Ketidaksignifikanan independensi terhadap hasil pemeriksaan disebabkan karena pada saat penyusunan program pemeriksaan masih ada intervensi atas prosedur-prosedur yang dipilih auditor, kemudian pada saat pelaksanaan pemeriksaan masih belum bebas dari usaha-usaha manajerial (objek pemeriksaan), dan pada saat penyusunan laporan masih sering menggunakan bahasa atau istilah yang menimbulkan multi tafsir. Sejalan dengan penelitian tersebut, Yustina (2009) menyatakan bahwa independensi auditor internal tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaannya. Tidak signifikannya pengaruh independensi auditor internal terhadap kualitas hasil pemeriksaan, kemungkinan disebabkan oleh tidak adanya pemisah organisasional dan auditor internal diserah tanggung jawab operasional.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian Astuti (2010) menyatakan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kualitas pelaksanaan audit internal. Semakin baik independensi akan menjadikan semakin baik kualitas pelaksanaan audit internal. Sesuai dengan penelitian Astuti (2010), Wandira (2011) menyatakan bahwa independensi auditor internal berpengaruh

kuat terhadap kualitas laporan audit internal, yang berarti bahwa independensi auditor internal mempunyai kontribusi meningkatkan kualitas laporan audit.

Menurut Abdul Halim (2008) dalam Marthadinata Pratiwi Manullang (2011) menyatakan bahwa “ Faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah ketaatan auditor terhadap kode etik yang terefleksikan oleh sikap independensi, objektivitas dan integritas.”

Dan menurut Sukrino Agoes (2008:11) mengklasifikasikan aspek independensi sebagai berikut :

“seorang auditor menjadi 3 aspek: (1) independensi senyatanya, yaitu suatu keadaan dimana auditor memiliki kejujuran yang tinggi dan melakukan audit secara objektif. (2) independensi dalam penampilan, yaitu pandangan pihak luar terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. (3) independensi dari sudut keahlian atau kompetensi, hal ini berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya.”

Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena itu jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

2.2.3 Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Internal terhadap Kualitas Audit

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi (keahlian dan independensi, kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas dan secara potensial saling berpengaruh. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas

independensi dan keahlian auditor. AAA (*American Accounting Association*) *Financial Accounting Standard Committe* (Christiawan, 2002).

Audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor, jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Menurut Arens, Alvin A *et all* (2012:5) auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti tersebut. Auditor juga harus memiliki sikap mental yang independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit tidak akan ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti.

Seorang auditor yang memiliki pengetahuan yang memadai akan lebih memahami dan mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam dan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Seorang auditor harus memiliki tugas dan tanggung jawabnya dengan menjunjung rasa tanggung jawab.

2.3 Hipotesis

Berdasarkan uraian dari kerangka pemikiran di atas maka penulis mengemukakan hipotesis sebagai berikut:

1. Kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas audit.
2. Independensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas audit.

3. Kompetensi dan independensi auditor internal berpengaruh terhadap kualitas audit secara parsial maupun simultan.