

BAB 2

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Definisi Audit

Banyak definisi audit atau auditing yang telah dikemukakan oleh peneliti, antara lain menurut Arens *et al.* (2006) auditing adalah proses yang ditempuh oleh seseorang yang kompeten dan independen dalam menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai informasi yang terukur dalam suatu entitas atau satuan usaha untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan. Sedangkan menurut Konrath (2002) auditing adalah suatu proses sistematis yang secara obyektif dilakukan dalam memperoleh dan mengevaluasi bukti sehubungan dengan asersi tentang kejadian dan tindakan ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya pada pihak-pihak yang berkepentingan.

Sementara menurut Agoes (2004) auditing atau pemeriksaan atas laporan keuangan dimaksudkan untuk menilai kewajaran laporan keuangan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, yang mana pemeriksaan ini tidak dimaksudkan untuk mencari kesalahan atau menemukan kecurangan, walaupun dalam pelaksanaannya sangat memungkinkan ditemukannya kesalahan atau kecurangan. Sedangkan definisi auditing menurut Mulyadi (2002) sejalan dengan definisi auditing yang diuraikan oleh Konrath (2002) di atas, yaitu meliputi unsur-unsur proses sistematis yang obyektif, bukti audit, dan kesesuaian asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Dari beberapa definisi di atas dapat diketahui beberapa karakteristik yang mendasar dalam auditing, yaitu:

1. Auditing dilakukan oleh seseorang yang memiliki kompetensi dan independensi, agar dapat memahami relevansi dan keandalan informasi yang diperoleh dalam penentuan pendapat audit, sedangkan sikap independen merupakan syarat utama agar laporan audit bersifat obyektif.

2. Auditing mencakup aktivitas mengumpulkan dan mengevaluasi bukti yang dianggap kompeten dan relevan dengan proses pemeriksaan yang sedang dilakukan. Prosesnya diawali dari penentuan jumlah bukti yang diperlukan sampai pada proses evaluasi atau penilaian kelayakan informasi dalam pencapaian sasaran kegiatan audit.
3. Auditing memerlukan kriteria yang ditetapkan dan dijadikan pedoman sebagai dasar untuk menyatakan pendapat audit, bisa berupa peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif, anggaran yang ditetapkan oleh manajemen, dan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum.
4. Auditing menghasilkan laporan audit yang merupakan media yang dipakai oleh auditor dalam mengkomunikasikan hasil pekerjaannya kepada pihak-pihak yang berkepentingan, yang dapat dijadikan dasar dalam pengambilan keputusan. Laporan audit berupa komunikasi auditor terhadap objek yang diaudit ini, harus mampu menyampaikan tingkat kesesuaian antara informasi yang diperoleh dan diperiksa dengan kriteria yang telah ditetapkan.

2.2 Jenis Audit dan Tipe Auditor

Menurut Arens *et al.* (2006) terdapat tiga jenis audit yang umum dilaksanakan. Ketiga jenis audit tersebut adalah:

1. *Operational audit* (Audit operasional)

Audit operasional merupakan pemeriksaan atas semua atau sebagian prosedur dan metode operasional suatu organisasi untuk menilai efisiensi, efektifitas, dan ekonomisasinya. Audit operasional dapat menjadi alat manajemen yang efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Hasil dari audit operasional berupa rekomendasi-rekomendasi perbaikan bagi manajemen sehingga audit jenis ini lebih merupakan konsultasi manajemen.

2. *Compliance audit* (Audit ketaatan)

Compliance audit atau audit ketaatan merupakan pemeriksaan untuk mengetahui apakah prosedur dan aturan yang telah ditetapkan otoritas berwenang sudah ditaati oleh personil dalam organisasi tersebut. *Compliance audit* ini biasanya

ditugaskan oleh otoritas berwenang yang telah menetapkan prosedur atau peraturan dalam suatu perusahaan atau organisasi, sehingga hasil audit jenis ini tidak untuk dipublikasikan tetapi untuk internal manajemen dalam perusahaan atau organisasi itu.

3. *Financial audit* (Audit laporan keuangan)

Pemeriksaan atas laporan keuangan merupakan evaluasi kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen secara keseluruhan dibandingkan dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku umum. Dalam pengertiannya adalah apakah laporan keuangan secara umum merupakan informasi yang dapat ditukar dan dapat diverifikasi, dan kemudian telah disajikan sesuai dengan kriteria tertentu. Umumnya kriteria yang dimaksud adalah standar akuntansi yang berlaku umum seperti prinsip akuntansi yang berterima umum. Hasil audit atas laporan keuangan adalah opini auditor yaitu *unqualified opinion*, *qualified opinion*, *disclaimer opinion*, dan *adverse opinion*.

Sedangkan menurut Arens *et al.* (2006) berdasarkan kelompok pelaksana audit atau auditor, dibagi menjadi empat jenis, yaitu:

1. Auditor eksternal

Auditor eksternal/independen bekerja untuk kantor akuntan publik yang statusnya di luar struktur perusahaan yang mereka audit. Umumnya auditor eksternal melakukan audit terhadap laporan keuangan.

2. Auditor internal

Auditor internal bekerja untuk perusahaan yang mereka audit. Laporan audit manajemen umumnya berguna bagi manajemen perusahaan yang diaudit. Oleh karena itu tugas auditor internal biasanya adalah audit manajemen yang termasuk jenis audit operasional dan audit ketaatan.

3. Auditor pajak

Auditor pajak bertugas melakukan pemeriksaan ketaatan wajib pajak yang diaudit terhadap undang-undang perpajakan yang berlaku.

4. Auditor pemerintah

Tugas auditor pemerintah adalah menilai kewajaran informasi keuangan yang disusun oleh instansi pemerintahan. Disamping itu audit juga dilakukan untuk menilai efisiensi, efektifitas, ekonomisasi operasi program, penggunaan barang milik pemerintah, dan ketaatan terhadap peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah.

2.3 Audit Internal

Apabila mengacu pada jenis audit menurut Arens *et al.* (2006) di atas, audit internal biasanya meliputi dua dari tiga jenis audit, yaitu audit operasional dan audit ketaatan. Pada saat ini cakupan audit internal telah meluas menjadi audit *value for money* (Mardiasmo, 2002). Audit *value for money* sering juga disebut dengan audit kinerja (*performance audit*), yaitu jenis audit yang meliputi audit ekonomi, efisiensi, dan efektifitas. Audit ekonomi dan efisiensi disebut dengan *management audit* atau *operational audit*, sedangkan audit efektifitas disebut dengan *program audit*, sehingga audit kinerja lebih luas daripada audit operasional.

Sedangkan definisi audit internal sendiri menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA), (1995) adalah kegiatan *assurance* dan konsultasi yang independen dan objektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian, dan proses *governance*. Definisi audit internal menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal di Indonesia mengadopsi definisi dari *The Institute of Internal Auditors* (IIA) ini.

Dari pengertian tentang audit internal dapat diketahui konsep kunci audit internal yaitu seperti dikutip dalam Tugiman (1996) menurut Balow (1995) sebagai berikut:

1. Independen

Standar menentukan bahwa para auditor seharusnya tidak terikat pada

kegiatan yang mereka periksa, karenanya suatu fungsi audit harus bebas dari unit-unit yang diperiksanya. Dapat dipastikan bahwa audit internal bersentuhan dengan fungsi-fungsi lain di dalam organisasi. Sebagai akibatnya ia harus kehilangan kebebasannya meski bagaimana kerasnya berusaha untuk tidak tersentuh.

2. Kegiatan penilaian

Pada hakekatnya kegiatan audit adalah kegiatan penilaian. Para pengelola audit melakukan penilaian oleh mereka sendiri dan melaporkan hasilnya. Para auditor dapat dihubungi guna menilai mutu laporan dan menunjukkan keabsahannya, lebih jauh lagi mereka bisa menilai mutu proses penilaian diri yang diikuti oleh para pengelola unit.

3. Diadakan dalam organisasi

Para auditor internal merupakan karyawan dari organisasi yang diaudit. Untuk membedakan mereka dari auditor eksternal, mereka menambahkan kata keterangan sifat "internal". Para auditor eksternal melaksanakan tugas auditnya seperti auditor internal, namun bekerja untuk organisasi lain.

4. Pelayanan terhadap organisasi

Konsep yang keempat adalah konsep yang paling penting bagi kelangsungan hidup fungsi audit internal. Kunci keberadaan audit internal adalah layanan untuk para pemakai jasa. Hanya organisasi audit internal yang menyediakan layanan, yang oleh pemakai jasa dianggap mengalami penambahan nilai-nilai, yang akan berlangsung keberadaannya apabila ikut membantu keberhasilan unit.

5. Pengawasan yang menguji pengawas lain

Konsep terakhir adalah konsep yang berkisar tentang apa yang dilakukan para auditor internal. Standar mengatakan bahwa audit adalah suatu pengawasan yang berfungsi menguji dan menilai efektivitas dari pengawasan lainnya, kecuali pada kasus-kasus di mana harus membedakan antara pengawasan internal dan pengawasan eksternal terhadap seluruh kegiatan organisasi.

Tujuan audit internal menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA), (1995) adalah membantu agar para anggota organisasi dapat menjalankan tanggung jawabnya secara efektif, dan untuk mencapai tujuan tersebut audit internal menyajikan hasil analisis, rekomendasi, petunjuk, penilaian dan informasi yang berkaitan dengan aktivitas yang dikaji. Tujuan audit juga meliputi usaha untuk meningkatkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang wajar. Hal ini sesuai dengan pendapat Tugiman (1996) yang menyatakan bahwa tujuan pemeriksaan internal adalah membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif, yang mencakup pula pengembangan pengawasan yang efektif dengan biaya yang wajar.

Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal dalam Standar Profesi Audit Internal (2004) mengemukakan tujuan audit internal adalah 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 praktek 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 menyusun program pendidikan dan pelatihan bagi auditor internal;
6. Menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktek audit internal yang seharusnya (*international best practice*).

Audit internal berhubungan dengan semua tahap aktivitas perusahaan, sehingga tidak hanya terbatas pada audit terhadap catatan-catatan akuntansi. Untuk mencapai tujuan tersebut audit internal harus melakukan kegiatan-kegiatan sebagai berikut:

1. Mereviu keandalan dan integritas informasi keuangan dan operasi dalam mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasikan, dan melaporkan informasi tersebut.
2. Mereviu sistem yang ditetapkan untuk menjamin ketaatan terhadap kebijakan, rencana, prosedur, hukum dan peraturan yang berpengaruh pada operasi dan pelaporan, dan dapat menentukan apakah organisasi tersebut taat atau tidak.
3. Mereviu seberapa jauh harta perusahaan dipertanggungjawabkan dan memeriksa eksistensi aset tersebut.
4. Penilaian ekonomis dan efisiensi sumber daya yang dikerjakan.
5. Mereviu berbagai operasi atau program untuk menilai apakah hasilnya akan konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan atau program tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan.

2.4 Standar Audit Internal

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Hal tersebut dapat dimengerti karena standar sebagai suatu ukuran tertentu yang dipakai sebagai patokan salah satu fungsinya adalah sebagai ukuran kendali mutu atau kualitas. Standar audit merupakan ukuran mutu pekerjaan audit yang ditetapkan oleh organisasi profesi audit, yang merupakan persyaratan minimum yang harus dicapai auditor dalam melaksanakan audit.

Peran auditor internal semakin diandalkan dalam mengembangkan dan menjaga efektivitas sistem pengendalian internal, pengelolaan risiko, dan *corporate governance*. Untuk itu agar dapat mengembangkan kepercayaan yang semakin besar dan menjalankan peran dengan baik, seperti halnya auditor eksternal atau auditor independen, auditor internal juga memerlukan suatu standar untuk audit internal.

Di Indonesia Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal menerbitkan Standar Profesi Auditor Internal (SPAI) Tahun 2004, yang bertujuan memberikan kerangka dasar yang konsisten untuk mengevaluasi kegiatan dan kinerja auditor internal, sarana memahami peran, ruang lingkup dan tujuan audit internal, serta menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktek audit internal yang seharusnya. Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal terdiri atas *Institute of Internal Auditors (IIA) – Indonesia Chapter*, Forum Komunikasi Satuan Pengawasan Intern BUMN/BUMD, Yayasan Pendidikan Intern Audit (YPAI), Dewan Sertifikasi Qualified Internal Auditor (DS-QIA), dan Perhimpunan Auditor Internal Indonesia (PAII).

SPAI ini mengadopsi standar audit internal yang dikeluarkan oleh *The Institute of Internal Auditors (IIA)*. SPAI ini secara garis besar terdiri atas:

1. Standar Atribut, yang berkenaan dengan karakteristik organisasi, individu, dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit internal.
2. Standar Kinerja, yang menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal dan merupakan ukuran kualitas pekerjaan audit.
3. Standar Implementasi, yang berlaku hanya untuk satu penugasan tertentu saja.

Khusus berkaitan dengan audit internal yang dilaksanakan oleh auditor internal pemerintah, standar audit yang berlaku adalah Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) yang dikeluarkan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) ini merupakan revisi atas Norma Pemeriksaan Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah yang telah diedarkan berdasarkan Surat Edaran Kepala BPKP No. SE-117/K/1985. Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) tetap berlaku juga bagi Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) sepanjang dapat diterapkan (Pusdiklatwas BPKP, 2005). Pada tahun 2008 diterbitkan Standar Audit yang terbaru berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur

Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Standar audit yang akan dikutip di sini adalah standar audit yang berlaku di lingkungan auditor internal pemerintah. Standar audit tersebut yaitu Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) yang dikeluarkan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) terdiri dari 24 (dua puluh empat) butir standar yang terbagi dalam lima kategori, yaitu sebagai berikut:

1. Standar Umum:
 - a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
 - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi harus dipertahankan oleh aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) dan para auditornya.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
 - d. Dalam segala hal yang berkaitan dengan penugasan, aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) dan para auditornya harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh.
2. Standar Koordinasi dan Kendali Mutu:
 - a. Rencana Induk Pengawasan harus disusun oleh setiap aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) dengan memperhatikan GBHN dan kebijakan pengawasan nasional.
 - b. Koordinasi pengawasan antar aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) harus dilakukan secara terus-menerus.
 - c. Sistem kendali mutu yang memadai harus dimiliki oleh setiap aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP).
3. Standar Pelaksanaan:
 - a. Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

- b. Auditor harus mempelajari dan menilai keandalan struktur pengendalian intern untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan.
 - c. Bukti audit yang relevan, kompeten, dan cukup harus diperoleh sebagai dasar yang memadai untuk mendukung pendapat, simpulan dan rekomendasi.
 - d. Auditor harus melakukan pengujian atas ketaatan auditan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku termasuk pengujian atas kemungkinan adanya kekeliruan, ketidakwajaran serta tindakan melawan hukum.
 - e. Auditor harus mendokumentasikan hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar audit aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP).
4. Standar Pelaporan:
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
 - b. Laporan audit harus menunjukkan keadaan, bila ada, prinsip akuntansi yang tidak secara konsisten diterapkan dalam laporan keuangan periode yang diaudit dibandingkan dengan periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
 - d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat penjelasan mengenai sifat pekerjaan auditor dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.
 - e. Laporan audit operasional harus:
 - 1) memuat tujuan audit, lingkup audit, dan metodologi audit;
 - 2) memuat temuan dan simpulan audit secara obyektif, serta rekomendasi yang konstruktif;
 - 3) lebih mengutamakan usaha perbaikan atau penyempurnaan daripada kritik;

- 4) mengungkapkan hal-hal yang merupakan masalah, jika ada, yang belum dapat diselesaikan sampai berakhirnya audit;
 - 5) mengemukakan pengakuan atas suatu prestasi keberhasilan atau suatu tindakan perbaikan yang telah dilaksanakan, terutama jika perbaikan itu dapat diterapkan di entitas lain;
 - 6) mengemukakan penjelasan pejabat auditan mengenai hasil audit;
 - 7) menyatakan informasi penting, jika ada, yang tidak dimuat, karena dianggap rahasia atau harus diperlakukan secara khusus sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
- f. Laporan audit harus menyatakan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar audit aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP).
 - g. Laporan audit harus dibuat secara tertulis segera setelah berakhirnya pelaksanaan audit.
 - h. Laporan audit harus didistribusikan kepada pihak-pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
5. Standar Tindak Lanjut:
- a. Aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) harus mengkomunikasikan kepada auditan bahwa tanggung jawab untuk menyelesaikan atau menindaklanjuti temuan audit dan rekomendasi berada pada pihak auditan.
 - b. Aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) harus memantau tindak lanjut atas temuan beserta rekomendasinya.
 - c. Aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) harus melaporkan status temuan beserta rekomendasi audit sebelumnya yang belum ditindaklanjuti.
 - d. Terhadap temuan yang berindikasi adanya tindakan melawan hukum, aparat pengawas fungsional pemerintah (APFP) harus membantu aparat hukum terkait dalam upaya penindaklanjutan temuan tersebut.

2.5 Kode Etik Auditor Internal

Kode etik profesional berkembang karena adanya hubungan khusus yang sangat erat antara para praktisi profesional dan kliennya. Klien harus memiliki kepercayaan bahwa para profesional bertindak secara etis. Kepercayaan klien akan meningkat jika profesional diharuskan untuk bersumpah dalam melayani masyarakat secara jujur dan bertanggung jawab, serta diatur oleh kode etik profesi yang ketat. Kepercayaan akan semakin besar jika pemakai jasa profesional dapat percaya bahwa profesional yang melanggar kode etik akan mendapatkan sanksi-sanksi dari organisasi profesi. Kode etik atau etika profesi bagi praktek akuntan di Indonesia diatur oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang mengatur perilaku semua anggotanya yang berpraktek dalam berbagai tipe profesi auditor, diantaranya auditor pemerintah, auditor intern, auditor independen dan profesi akuntan lain yaitu akuntan manajemen, akuntan yang bekerja sebagai pendidik serta akuntan yang lain (Mulyadi, 2004).

Di Indonesia Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal yang telah menerbitkan Standar Profesi Auditor Internal (SPAI) Tahun 2004, di dalamnya telah menetapkan juga Kode Etik bagi para auditor internal. Menurut Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal, agar dapat mengemban tanggung jawab secara efektif, auditor internal perlu memelihara standar perilaku yang tinggi. Kode Etik ini memuat standar perilaku yang membentuk prinsip-prinsip dasar dalam menjalankan praktek audit internal. Para auditor internal wajib menjalankan tanggung jawab profesinya dengan bijaksana, penuh martabat, dan kehormatan. Pelanggaran terhadap standar perilaku dalam Kode Etik ini dapat mengakibatkan dicabutnya keanggotaan auditor internal dari organisasi profesi.

Standar perilaku sebagai Kode Etik dalam SPAI di atas meliputi:

1. Auditor internal harus menunjukkan kejujuran, obyektivitas, dan kesungguhan dalam melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesi.
2. Auditor internal harus menunjukkan loyalitas

terhadap organisasinya atau terhadap pihak yang dilayani. Namun demikian, auditor internal tidak boleh secara sadar terlibat dalam kegiatan-kegiatan yang menyimpang atau melanggar hukum.

3. Auditor internal tidak boleh secara sadar terlibat dalam tindakan atau kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit internal atau mendiskreditkan organisasinya.
4. Auditor internal harus menahan diri dan kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya, atau kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan prasangka, yang meragukan kemampuannya untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi tanggungjawab profesinya secara obyektif.
5. Auditor internal tidak boleh menerima imbalan dalam bentuk apapun dari karyawan, klien, pelanggan, pemasok, ataupun mitra bisnis organisasinya, sehingga dapat mempengaruhi pertimbangan profesionalnya.
6. Auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan kompetensi profesional yang dimilikinya.
7. Auditor internal harus mengusahakan berbagai upaya agar senantiasa memenuhi Standar Profesi Audit Internal.
8. Auditor internal harus bersikap hati-hati dan bijaksana dalam menggunakan informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya. Auditor internal tidak boleh menggunakan informasi rahasia (i) untuk mendapatkan keuntungan pribadi, (ii) secara melanggar hukum, atau (iii) yang dapat menimbulkan kerugian terhadap organisasinya.
9. Dalam melaporkan hasil pekerjaannya, auditor internal harus mengungkapkan semua fakta-fakta penting yang diketahuinya, yaitu fakta-fakta yang jika tidak diungkap dapat (i) mendistorsi kinerja kegiatan yang direviu, atau (ii) menutupi adanya praktek-praktek yang

melanggar hukum.

10. Auditor internal harus senantiasa meningkafkan keahlian serta efektivitas dan kualitas pelaksanaan tugasnya. Auditor internal wajib mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan.

Sedangkan secara khusus etika bagi seorang auditor internal pemerintah di Indonesia meliputi dua landasan hukum yang menjadi aturan dalam berperilaku. Kedua landasan hukum tersebut yaitu landasan hukum bagi auditor internal pemerintah selaku Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan landasan hukum bagi auditor internal pemerintah dalam menjalankan tugas profesionalnya yang berupa Pedoman Umum Pemeriksaan Aparat Pemeriksaan Intern Pemerintah (PUP-APIP) dan Aturan Perilaku Pemeriksa BPKP. Selain itu etika profesi dari IAI seperti disebutkan di atas tetap berlaku.

Pedoman Umum Pemeriksaan Aparat Pemeriksaan Intern Pemerintah (PUP-APIP) tahun 1992 mempunyai ruang lingkup aturan perilaku yang meliputi pengaturan hubungan antara pemeriksa dengan rekan sekerjanya, pemeriksa dengan atasannya, pemeriksa dengan obyek pemeriksaannya, dan pemeriksa dengan masyarakat. Pedoman lain yang diberlakukan oleh BPKP adalah Aturan Perilaku Pemeriksa BPKP yang memuat tuntunan bagi pemeriksa saat berperilaku dalam berinteraksi dengan organisasinya, dengan sesama pemeriksa, dan dalam berinteraksi dengan pihak yang diperiksa. Pada tahun 2008 diterbitkan Kode Etik yang terbaru berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor:PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Pedoman yang diberlakukan oleh BPKP ini secara rinci meliputi:

1. Perilaku pemeriksa sesuai dengan tuntutan organisasi:
 - a. Pemeriksa wajib mentaati segala peraturan perundang-undangan yang berlaku dan melaksanakan tugas kedinasan yang dipercayakan kepadanya dengan penuh pengabdian, kesadaran, dan tanggung jawab.
 - b. Pemeriksa harus memiliki semangat pengabdian yang tinggi kepada organisasinya.

- c. Pemeriksa harus memiliki keahlian yang diperlukan dalam tugasnya.
 - d. Pemeriksa harus memiliki integritas yang tinggi.
 - e. Pemeriksa dalam melaksanakan tugasnya harus selalu mempertahankan obyektifitasnya.
 - f. Pemeriksa wajib menyimpan rahasia jabatan, rahasia Negara, rahasia obyek yang diperiksa serta hanya dapat mengemukakannya kepada dan atas perintah pejabat yang berwenang atas kuasa peraturan perundang-undangan.
 - g. Pemeriksa harus menjaga sikap independen dalam melaksanakan tugasnya.
 - h. Pemeriksa harus memanfaatkan dan memberdayakan segala sumber daya yang ada secara inovatif untuk meningkatkan produktifitas.
2. Perilaku pemeriksa dalam berinteraksi dengan sesama pemeriksa:
 - a. Pemeriksa wajib menggalang kerjasama yang sehat dengan sesama pemeriksa.
 - b. Pemeriksa harus saling mengingatkan, membimbing, dan mengoreksi perilaku sesama pemeriksa.
 - c. Pemeriksa harus memiliki rasa kebersamaan dan rasa kekeluargaan di antara sesama pemeriksa.
 3. Perilaku pemeriksa dalam berinteraksi dengan pihak yang diperiksa:
 - a. Pemeriksa harus senantiasa menjaga penampilannya.
 - b. Pemeriksa harus mampu menjalin interaksi yang sehat dengan pihak yang diperiksa.
 - c. Pemeriksa harus mampu menciptakan iklim kerja yang baik dengan pihak yang diperiksa.
 - d. Pemeriksa wajib menggalang kerjasama yang sehat dengan pihak yang diperiksa.
 - e. Pemeriksa wajib untuk tidak menerima imbalan/pemberian apapun di luar ketentuan yang berlaku.

2.6 Kualitas Audit

Definisi kualitas audit yang baik sampai saat ini belum disepakati diantara para peneliti. Hal ini antara lain dikarenakan tidak mudah untuk menggambarkan dan mengukur kualitas jasa secara obyektif dengan beberapa indikator, mengingat kualitas jasa adalah sebuah konsep yang sulit dipahami dan kabur, sehingga kerap kali terdapat kesalahan dalam menentukan sifat kualitasnya (Parasuraman *et al.* 1988). Hal ini terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas jasa dengan cara yang berbeda-beda. Begitu pula dengan kualitas jasa audit, yang sulit untuk diukur secara obyektif dan sulit ditentukan dimensinya, akibatnya banyak digunakan berbagai dimensi kualitas audit yang berbeda-beda oleh beberapa peneliti. Cheney (1993), dalam Nurchasanah dan Rahmanti (2003), menyatakan bahwa penelitian terhadap kualitas jasa tetap penting dilakukan mengingat meningkatnya tuntutan konsumen terhadap kualitas jasa yang mereka beli.

Sutton (1993) menyatakan bahwa tidak adanya definisi yang pasti mengenai kualitas audit disebabkan belum adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusun kualitas dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit. Sutton (1993) juga menjelaskan dengan mengumpulkan beberapa penelitian sebelumnya menyatakan ada perbedaan persepsi mengenai kualitas audit, namun terdapat kesamaan dalam hal pengukuran kualitas audit, yaitu membutuhkan kombinasi antara ukuran hasil dan proses. Pengukuran hasil lebih banyak digunakan karena pengukuran proses tidak dapat diobservasi secara langsung, pengukuran hasil dalam hal ini biasanya menggunakan ukuran besarnya firma atau kantor audit.

Pengertian kualitas audit yang sering digunakan adalah definisi dari De Angelo (1981), yaitu bahwa kualitas audit merupakan besarnya probabilitas seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Probabilitas dari penemuan suatu pelanggaran tersebut tergantung pada kemampuan teknikal auditor atau kompetensi auditor dan probabilitas dari pelaporan kesalahan itu tergantung pada independensi auditor. Dalam hasil penelitian De Angelo (1981) tersebut ditunjukkan bahwa kantor akuntan yang besar akan

berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih bagus dibandingkan dengan kantor akuntan yang kecil.

AAA *Financial Accounting Commite* (2000), dalam Christiawan (2002), menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi atau keahlian auditor dan independensi auditor. Kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor. Dari pengertian tentang kualitas audit itu dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan audit, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik yang berlaku.

Deis dan Giroux (1992) melakukan penelitian pada sektor publik yang menyimpulkan adanya empat faktor yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit. Keempat faktor tersebut yaitu lama waktu auditor melakukan pemeriksaan terhadap klien, jumlah klien, kesehatan keuangan klien, dan reviu dari pihak ketiga. Alasan yang mendasari keempat faktor tersebut adalah (1) semakin lama seorang auditor melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah, (2) semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya, (3) semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar, dan (4) kualitas audit akan meningkat apabila auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direviu oleh pihak ketiga.

Selain keempat faktor tersebut, hasil penelitian Deis dan Giroux (1992) juga menyimpulkan adanya konsistensi dengan penelitian sebelumnya yang menghubungkan kualitas audit dengan ketepatan waktu laporan audit (Dwyer dan Wilson, 1989) dan jangka waktu audit aktual (*actual audit hours*) oleh Palmrose (1989). Dengan demikian menurut Deis dan Giroux (1992) jangka waktu audit adalah

proksi yang sesuai untuk mengukur kualitas audit pada saat tidak terdapat ukuran yang secara langsung mampu untuk mengukur kualitas audit.

Samelson *et al.* (2006) juga melakukan penelitian pada sektor publik yaitu pada *local government* tentang faktor-faktor penentu kualitas audit dan kepuasan klien. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa faktor-faktor penentu kualitas audit dan kepuasan klien adalah keahlian auditor, responsif terhadap kebutuhan klien, profesionalisme, pemahaman terhadap sistem akuntansi klien, pemahaman terhadap sistem pengendalian, dan keterlibatan manajer audit. Sedangkan Tan dan Kao (1999) mengukur kualitas audit dari sisi kualitas hasil kerja auditor, yaitu bahwa kualitas audit yang dihasilkan dinilai dari seberapa banyak auditor memberikan respon yang benar dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikan oleh auditor.

Wooten (2003) membuat model untuk menjelaskan tentang kualitas audit, yang mana dalam model tersebut Wooten (2003) menjelaskan kualitas audit seperti definisi yang digunakan oleh De Angelo (1981), yaitu bahwa kualitas audit ditentukan oleh deteksi terhadap salah saji dan pelaporan salah saji. Pelaporan salah saji ditentukan oleh independensi auditor, dan independensi ini dipengaruhi oleh *tenure* auditor, jasa non audit, dan *pricing* audit. Sedangkan deteksi salah saji ditentukan oleh faktor-faktor yang berkaitan dengan ukuran kantor atau firma audit dan faktor-faktor yang berkaitan dengan tim audit. Faktor-faktor yang berkaitan dengan tim audit antara lain terdiri dari supervisi, perencanaan dan pelaksanaan, profesionalisme, *tenure*, pengalaman dengan klien, dan pengalaman dengan industri klien.

Carcello *et al.* (1992) melakukan penelitian tentang atribut-atribut kualitas audit yang meliputi 41 atribut, dan menyimpulkan hanya empat faktor yang paling menentukan kualitas audit. Keempat faktor-faktor tersebut adalah pengalaman audit dengan klien, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, dan taat pada standar umum audit. Sementara Behn *et al.* (1997) melakukan penelitian tentang hubungan atribut-atribut kualitas audit dengan kepuasan klien, yang terdiri dari 12 dimensi kualitas audit yang diambil dari 41 atribut kualitas audit dalam penelitian Carcello *et al.* (1992). Kedua belas atribut kualitas audit tersebut yaitu (1)

pengalaman melakukan audit, (2) memahami industri klien, (3) responsif atas kebutuhan klien, (4) kompetensi, (5) independensi, (6) sikap hati-hati, (7) komitmen terhadap kualitas audit, (8) keterlibatan pimpinan kantor akuntan, (9) melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, (10) keterlibatan komite audit, (11) standar etika yang tinggi, dan (12) sikap tidak mudah percaya. Hasil penelitiannya menyimpulkan adanya sebagian faktor-faktor yang berhubungan positif signifikan dengan kualitas audit dan kepuasan klien yaitu pengalaman audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, pelaksanaan pekerjaan lapangan, serta keterlibatan pimpinan KAP dan komite audit.

Sementara itu Mock dan Samet (1982) dalam Carcello *et al.* (1992) yang melakukan penelitian tentang kualitas audit menyimpulkan bahwa terdapat lima karakteristik kualitas audit yaitu perencanaan, administrasi, prosedur, evaluasi, dan perilaku auditor. Sedangkan Schoeder (1986) menyimpulkan bahwa faktor penentu kualitas audit terdiri dari lima faktor penting yaitu perhatian partner dan manajer KAP dalam audit, perencanaan dan pelaksanaan audit, komunikasi tim audit dengan manajemen klien, independensi anggota tim, dan menjaga kemitakhiran audit. Penelitian Aldizer III *et al.* (1995) tentang atribut kualitas audit menyimpulkan adanya 19 atribut penting kualitas audit. 19 atribut kualitas audit tersebut dikelompokkan ke dalam tujuh kategori yaitu pemahaman industri klien, familiaritas dengan industri klien, jangka waktu audit dan *fee* audit, CPA auditor, pengalaman audit, komitmen terhadap kualitas, dan waktu penyelesaian audit.

Sutton dan Lampe (1990) dalam Behn *et al.* (1997) juga melakukan penelitian tentang kualitas audit dan membuat suatu model kualitas audit. Model tersebut mengembangkan 19 atribut kualitas audit yang diklasifikasikan ke dalam tiga kategori umum yaitu perencanaan, pekerjaan lapangan, dan administrasi. Sementara itu dalam penelitian Sutton (1993), hasilnya adalah identifikasi 19 atribut kualitas audit yang dikelompokkan ke dalam tiga kategori besar yaitu perencanaan, pekerjaan lapangan, dan administrasi. Dalam penelitian Sutton dan Lampe (1990) 19 atribut kualitas tersebut diwakili masing-masing oleh satu ukuran, sedangkan dalam

penelitian Sutton (1993) ini 19 atribut kualitas tersebut diwakili masing-masing oleh beberapa ukuran kualitas audit.

Tawaf (1999) melihat kualitas hasil audit dari sisi supervisi audit, yaitu bahwa agar audit yang dihasilkan berkualitas, supervisi harus dilakukan secara berkesinambungan dimulai dari awal hingga akhir penugasan audit. Penelitian lain dilakukan oleh Widagdo *et al.* (2002) yang melakukan penelitian tentang atribut-atribut kualitas audit pada kantor akuntan publik yang mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien. Mereka menggunakan dua belas atribut kualitas audit seperti dalam penelitian Behn *et al.* (1997). Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa terdapat tujuh atribut kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien, antara lain pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, komitmen terhadap kualitas audit, dan keterlibatan komite audit. Sedangkan lima atribut lainnya yaitu independensi, sikap hati-hati, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, standar etika yang tinggi dan sikap tidak mudah percaya, tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Penelitian lainnya dilakukan oleh Nurchasanah dan Rahmanti (2003) tentang faktor-faktor penentu kualitas audit. Penelitian mereka menguji delapan faktor penentu kualitas audit, walaupun hasil penelitiannya tidak semuanya signifikan. Kedelapan faktor tersebut yaitu (1) faktor pengalaman audit, (2) memahami industri klien, (3) responsif atas kebutuhan klien, (4) taat pada standar umum audit, (5) keterlibatan pimpinan KAP, (6) keterlibatan komite audit, (7) independensi anggota tim audit, dan (8) komunikasi tim audit dan manajemen klien. Dari kedelapan faktor tersebut hanya faktor pengalaman audit dan keterlibatan pimpinan KAP yang mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian ini mencoba mengungkapkan sejauh mana pengaruh setiap faktor terhadap kualitas audit dari sudut pandang akuntan sebagai praktisi dan dari sudut pandang perusahaan klien sebagai pengguna jasa, dan membandingkan persepsi akuntan dengan persepsi klien tentang faktor-faktor yang menentukan kualitas audit.

Penelitian terdahulu tentang faktor-faktor penentu kualitas audit seperti disebutkan di atas, apabila disimpulkan dan dibandingkan dapat disajikan dalam Tabel 2.1 berikut ini.

Tabel 2.1. Faktor-faktor penentu kualitas audit

No.	Peneliti	Faktor-faktor penentu kualitas audit yang diteliti
1.	De Angelo (1981)	- Kompetensi auditor dan independensi auditor diukur dengan <i>auditor size</i> atau besaran ukuran firma audit.
2.	Deis dan Giroux (1992)	- Lama waktu auditor melakukan pemeriksaan terhadap klien (<i>tenure</i>). - Jumlah klien - Kondisi kesehatan keuangan klien - Adanya rewiu dari pihak ketiga dan sanksi yang diberlakukan. - Jangka waktu audit.
3.	Wooten (2003)	- Independensi auditor, yang dipengaruhi oleh <i>tenure</i> auditor, jasa non audit, dan <i>pricing</i> audit. - Faktor-faktor yang berkaitan dengan ukuran kantor atau firma audit - Faktor-faktor yang berkaitan dengan tim audit, yang antara lain terdiri dari supervisi, perencanaan dan pelaksanaan, profesionalisme, <i>tenure</i> , pengalaman dengan klien, dan pengalaman dengan industri klien.
4.	Tan dan Kao (1999)	- Seberapa banyak auditor memberikan respon yang benar dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikan oleh auditor.
5.	Carcello <i>et al.</i> (1992)	41 atribut atau instrumen kualitas audit, dengan 4 atribut yang paling berpengaruh, yaitu: - Pengalaman audit - Memahami industri klien - Responsif atas kebutuhan klien - Taat pada standar umum audit
6.	Behn <i>et al.</i> (1997)	12 atribut atau instrumen kualitas audit yang diambil dari 41 atribut pada penelitian Carcello <i>et al.</i> (1992) - Pengalaman melakukan audit - Memahami industri klien - Responsif atas kebutuhan klien - Kompetensi auditor - Independensi auditor - Sikap kehati-hatian - Komitmen terhadap kualitas audit - Keterlibatan pimpinan kantor akuntan - Melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat

		<ul style="list-style-type: none"> - Keterlibatan komite audit - Standar etika yang tinggi - Sikap tidak mudah percaya.
7.	Mock dan Samet (1982)	<ul style="list-style-type: none"> - Perencanaan audit - Administrasi audit - Prosedur audit - Evaluasi audit - Perilaku auditor
8.	Schoeder (1986)	<ul style="list-style-type: none"> - Perhatian partner dan manajer KAP dalam audit - Perencanaan dan pelaksanaan audit - Komunikasi tim audit dengan manajemen klien - Independensi anggota tim - Kemutakhiran audit.
9.	Samelson <i>et al.</i> (2006)	<ul style="list-style-type: none"> - Keahlian auditor - Responsif terhadap kebutuhan klien - Profesionalisme - Pemahaman sistem akuntansi klien - Pemahaman sistem pengendalian - Keterlibatan manajer audit.
10.	Sutton dan Lampe (1990)	<p>19 Atribut kualitas audit yang dikelompokkan dalam:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Perencanaan audit - Pekerjaan lapangan - Administrasi.
11.	Sutton (1993)	<p>19 Atribut kualitas audit yang dikelompokkan dalam:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Perencanaan audit - Pekerjaan lapangan - Administrasi.
12.	Aldizer III <i>et al.</i> (1995)	<ul style="list-style-type: none"> - Pemahaman industri klien - Familiaritas dengan industri klien - Jangka waktu audit dan fee audit - CPA auditor - Pengalaman audit - Komitmen terhadap kualitas - Waktu penyelesaian audit.

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

2.7 Kompetensi Auditor

Salah satu definisi kompetensi antara lain menurut Kamus Kompetensi LOMA (1998) dalam Alim *et al.* (2007) adalah kompetensi merupakan aspek-aspek pribadi dari seorang pekerja yang memungkinkan dia untuk mencapai kinerja superior. Aspek-aspek pribadi ini mencakup sifat, motif-motif, sistem nilai, sikap, pengetahuan, dan ketrampilan dimana kompetensi akan mengarahkan tingkah laku

dan selanjutnya tingkah laku akan menghasilkan kinerja. *Webster's Ninth New Collegiate Dictionary* (1983) dalam Lastanti (2005) mendefinisikan kompetensi adalah ketrampilan dari seorang ahli, sedangkan seorang ahli didefinisikan sebagai seseorang yang memiliki tingkat ketrampilan tertentu atau pengetahuan yang tinggi dalam subyek tertentu yang diperoleh dari pelatihan dan pengalaman. Sementara itu Trotter (1986) dalam Lastanti (2005) mendefinisikan ahli adalah orang yang dengan ketrampilannya mampu mengerjakan pekerjaan secara mudah, cepat, intuisi, dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan.

Menurut Susanto (2000) dalam Alim *et al.* (2007) definisi tentang kompetensi yang sering dipakai adalah suatu karakteristik-karakteristik yang mendasari individu untuk mencapai suatu kinerja superior. Kompetensi juga merupakan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin. Ashton (1991) menyatakan bahwa dalam literatur psikologi, pengetahuan spesifik dan lama pengalaman bekerja dapat digunakan sebagai faktor penting untuk meningkatkan kompetensi. Ashton (1991) namun menjelaskan bahwa ukuran kompetensi tidak cukup hanya pengalaman saja tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki sejumlah unsur lain selain pengalaman. Pendapat ini didukung oleh Schmidt *et al.* (1988) yang memberikan bukti empiris bahwa terdapat hubungan antara pengalaman bekerja dengan kinerja yang dimoderasi oleh lama pengalaman dan kompleksitas tugas.

Menurut Tan dan Libby (1997) kompetensi atau keahlian audit dapat dikelompokkan ke dalam dua jenis, yaitu keahlian teknis dan keahlian non teknis. Keahlian teknis adalah kemampuan mendasar seorang auditor berupa pengetahuan prosedural dan kemampuan klerikal lainnya dalam lingkup akuntansi dan auditing secara umum, sedangkan keahlian non teknis merupakan kemampuan dari dalam diri seorang auditor yang banyak dipengaruhi oleh faktor-faktor personal dan pengalaman. Penelitian yang dilakukan oleh Bonner (1990) menunjukkan bahwa pengetahuan mengenai spesifik tugas dapat meningkatkan kinerja auditor yang berpengalaman, walaupun hanya dalam penetapan risiko analitis. Hal ini

menunjukkan bahwa pendapat auditor yang baik akan tergantung pada kompetensi dan prosedur audit yang dilakukan oleh auditor (Hogarth dan Einhorn, 1992).

Menurut Abdolmohammadi *et al.* (1992) dalam Lastanti (2005) keahlian atau kompetensi seorang auditor terdiri dari lima komponen. Komponen pertama adalah komponen pengetahuan, yang meliputi pengetahuan terhadap fakta-fakta, prosedur-prosedur, dan pengalaman. Komponen kedua adalah ciri-ciri psikologis yang meliputi kemampuan dalam berkomunikasi, kreatifitas, bekerjasama dengan orang lain, dan kepercayaan kepada keahlian. Komponen ketiga adalah kemampuan berfikir yang merupakan kemampuan untuk mengakumulasi dan mengolah informasi, beradaptasi pada situasi yang baru dan ambigu, memfokuskan pada fakta yang relevan, mengabaikan fakta yang tidak relevan, dan menghindari tekanan-tekanan. Komponen keempat adalah strategi penentuan keputusan, yaitu kemampuan untuk membuat keputusan secara sistematis baik formal maupun informal. Komponen terakhir adalah kemampuan dalam melakukan analisis tugas, yang banyak ditentukan oleh tingkat pengalaman auditor.

Kusharyanti (2002) menyatakan bahwa kompetensi auditor dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yakni sudut pandang auditor individual, audit tim, dan Kantor Akuntan Publik (KAP). Kompetensi auditor individual yang mempengaruhinya adalah kemampuan auditor, pengetahuan, dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi, industri klien, dan selain itu diperlukan juga pengalaman dalam melakukan audit. Kompetensi audit tim artinya bahwa jika pekerjaan audit menggunakan asisten maka harus disupervisi dengan semestinya, termasuk adanya kerjasama yang baik antar anggota tim. Kompetensi dari sudut pandang KAP artinya bahwa KAP yang besar akan menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi di pasar. Selain itu, KAP yang besar sudah mempunyai jaringan klien yang luas dan banyak sehingga mereka tidak tergantung atau tidak takut kehilangan klien, dan mempunyai sumber daya yang lebih banyak dan lebih baik untuk melatih auditor,

membayai auditor ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan, dan melakukan pengujian audit lebih luas.

Penelitian tentang kompetensi auditor di Indonesia antara lain dilakukan oleh Murtanto dan Gudono (1999) untuk mengungkap persepsi tentang karakteristik keahlian auditor dari pespektif partner, manajer senior, supervisor, dan mahasiswa akuntansi. Penelitian mereka mengklasifikasikan karakteristik kompetensi ke dalam lima kategori. Kelima kategori tersebut telah diuji oleh peneliti lain seperti telah disebutkan sebelumnya, yaitu komponen pengetahuan, ciri-ciri psikologis, strategi penentuan keputusan, kemampuan berpikir, dan analisis tugas. Hasil penelitian mereka menunjukkan hasil bahwa kelima kategori tersebut terbukti semuanya berhubungan secara positif dengan kompetensi auditor.

2.8 Independensi Auditor

Independensi berasal dari kata *independence* dan *independent* dalam Bahasa Inggris. Dalam kamus *Oxford Advanced Learners's Dictionary of Current English* menurut Hornby (1987), *independence* mempunyai arti dalam keadaan independen. Sedangkan *independent* berarti tidak tergantung atau tidak dikendalikan oleh orang lain, tidak mendasarkan diri pada orang lain, bertindak atau berpikir sesuai dengan kehendak hati, bebas dari pengendalian orang lain, dan tidak dipengaruhi oleh orang lain. Definisi lain independensi dalam *The CPA Handbook* adalah independensi merupakan suatu standar auditing yang penting karena opini akuntan independen bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Artinya menurut Mautz dan Sharaf (1993) dalam Alim *et al.* (2007), jika akuntan tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan arti apapun.

Independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas. Independen berarti auditor tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak kepentingan siapapun serta jujur kepada semua pihak yang meletakkan kepercayaan padanya. Independensi merupakan dasar utama

kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit.

Independensi akuntan publik mencakup dua aspek, yaitu independensi sikap mental dan independensi penampilan. Menurut Mautz dan Sharaf (1993) dalam Alim *et al.* (2007), independensi sikap mental berarti adanya kejujuran di dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif dan tidak memihak di dalam diri akuntan dalam menyatakan pendapatnya. Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari faktor-faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasannya. Sedangkan independensi penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan publik

Selain independensi sikap mental dan independensi penampilan, Mautz dan Sharaf (1993) mengemukakan bahwa independensi akuntan publik juga meliputi independensi praktisi dan independensi profesi. Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi secara individual untuk mempertahankan sikap yang wajar atau tidak memihak dalam perencanaan program, pelaksanaan pekerjaan verifikasi, dan penyusunan laporan hasil pemeriksaan. Independensi ini mencakup tiga dimensi, yaitu independensi penyusunan program, independensi investigatif, dan independensi pelaporan. Independensi profesi berhubungan dengan kesan masyarakat terhadap profesi akuntan publik.

Penelitian yang dilakukan oleh Lavin (1976) menunjukkan bahwa pembuatan pembukuan perusahaan atau pelaksanaan fungsi pengolahan data oleh auditor tidak akan berpengaruh terhadap teknik-teknik yang digunakan auditor untuk mengaudit, dan penggunaan komputer klien untuk hubungan bisnis dianggap juga tidak merusak independensi auditor. Menurut Lavin (1976) terdapat tiga faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien, dan lamanya hubungan antara akuntan publik dengan klien. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Pany dan Reckers (1980) menunjukkan bahwa hadiah meskipun jumlahnya sedikit

berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, sedangkan ukuran klien tidak berpengaruh secara signifikan.

Shockley (1981) melakukan penelitian tentang empat faktor yang berpengaruh terhadap independensi akuntan publik dimana responden penelitiannya adalah kantor akuntan publik, bank, dan analis keuangan. Faktor yang diteliti adalah pemberian jasa konsultasi kepada klien, persaingan antar kantor akuntan, ukuran kantor akuntan dan lama hubungan audit dengan klien. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kantor akuntan yang memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang diaudit dapat meningkatkan risiko rusaknya independensi yang lebih besar dibandingkan yang tidak memberikan jasa tersebut. Tingkat persaingan antar kantor akuntan publik juga dapat meningkatkan risiko rusaknya independensi akuntan publik. Kantor akuntan yang lebih kecil mempunyai risiko kehilangan independensi yang lebih besar dibandingkan kantor akuntan yang lebih besar. Sedangkan faktor lama ikatan hubungan dengan klien tertentu tidak mempengaruhi secara signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Supriyono (1988), dalam Wati dan Subroto (2003), melakukan penelitian mengenai independensi auditor di Indonesia, dan menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor meliputi ikatan keputusan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, persaingan antar kantor akuntan, pemberian jasa lain selain jasa audit, lama penugasan audit, besar kantor akuntan, dan besarnya *audit fee*. Penelitian yang dilakukan Mayangsari (2003) menemukan bahwa auditor yang memiliki keahlian dan independen memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan yang cenderung benar dibandingkan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki keduanya.

Bhagat dan Black (2001) menyatakan bahwa suatu perusahaan dengan pimpinan yang independen tidak selalu berarti bahwa kinerja perusahaan menjadi lebih baik daripada perusahaan lain. Independensi merupakan aspek penting bagi profesionalisme akuntan khususnya dalam membentuk integritas pribadi yang tinggi. Hal ini disebabkan karena pelayanan jasa akuntan sangat dipengaruhi oleh kepercayaan klien maupun publik secara luas dengan berbagai macam kepentingan

yang berbeda. Seorang auditor yang memiliki independensi tinggi maka kinerjanya akan menjadi lebih baik.

2.9 Etika Auditor

Etimologi kata etika menurut Bertens (1993) dalam Mahendra (2002) sama dengan etimologi kata moral, karena keduanya berasal dari kata yang berarti adat kebiasaan, namun bahasa asalnya berbeda. Etika berasal dari bahasa Inggris *ethics* yang berakar dari bahasa Latin *ethicus* dan bahasa Yunani *ethicos* (Said, 2002). Lastanti (2005) dalam penelitiannya menggunakan definisi etika oleh Assegaf (1991) dan Cobuild (2000). Menurut Assegaf (1991) dalam *Dictionary of Accounting*, etika adalah disiplin pribadi dalam hubungannya dengan lingkungan yang lebih daripada apa yang sekedar ditentukan oleh Undang-Undang. Sedangkan menurut Cobuild (2000) dalam *English Dictionary*, etika adalah suatu prinsip moral tentang sesuatu yang benar atau salah dan perilaku yang baik atau buruk.

Berdasarkan definisi tersebut, kata etika itu secara harfiah paling tidak mempunyai tiga arti, antara lain:

1. Sebagai nilai-nilai dan norma-norma yang menjadi pegangan bagi seseorang atau kelompok dalam mengatur tingkah lakunya.
2. Sebagai kumpulan asas atau nilai moral.
3. Sebagai ilmu tentang bagaimana membedakan yang baik dan buruk.

Etika merupakan refleksi kritis tingkah laku manusia, tingkah laku sesuatu entitas sosial dari sudut norma, atau dari segi patut atau tidak patut, dan dari segi baik atau buruk. Etika memang tidak terbatas pada melakukan perbuatan dengan cara yang baik, tetapi menyangkut norma tentang perbuatan itu sendiri apakah patut dilakukan atau tidak. Dengan kata lain menyangkut penilaian dari dalam diri kita apakah suatu perbuatan dapat dipertanggungjawabkan sebagai sesuatu yang patut demi kebaikan bersama.

Secara umum etika dipahami sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu (Suraida, 2005). Menurut Suseno (1989) dan Keraf (1991) etika perlu

dibedakan dengan moralitas. Moralitas adalah suatu sistem nilai tentang bagaimana seseorang harus hidup sebagai manusia, yang terkandung dalam ajaran-ajaran. Moralitas memberi manusia aturan atau petunjuk konkrit tentang bagaimana harus hidup, bagaimana harus bertindak dalam hidup ini sebagai manusia yang baik dan bagaimana menghindari perilaku-perilaku yang tidak baik. Sedangkan etika berbicara mengenai nilai dan norma moral yang menentukan perilaku manusia dalam hidupnya.

Berkaitan dengan suatu profesi, dapat disimpulkan bahwa etika profesional merupakan prinsip moral yang menunjukkan perilaku yang baik dan yang buruk yang bersangkutan dengan suatu profesi itu. Setiap profesi yang memberikan pelayanan jasa kepada masyarakat harus memiliki kode etik, yang merupakan seperangkat prinsip-prinsip moral dan mengatur tentang perilaku profesional. Alasan yang mendasari diperlukannya perilaku profesional yang tinggi pada setiap profesi adalah kebutuhan akan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan profesi terlepas dari yang dilakukan secara perseorangan. Kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional akan meningkat jika profesi mewujudkan standar yang tinggi dan memenuhi semua kebutuhannya.

Etika profesi akuntan dirumuskan agar dalam memberikan jasa profesional, akuntan selalu bertindak tegas dan jujur, mematuhi rambu-rambu standar profesional dan teknis yang relevan, dan pada saat menghadapi penugasan, keahlian dan ketelitiannya berjalan dalam ritme yang tinggi sesuai dengan syarat integritas, obyektivitas, serta syarat independensi yang berlaku. Menurut Elizabeth dan Moeckel (1998) aturan tentang perilaku profesi akan menghasilkan *benchmark* yang digunakan auditor dalam menentukan apakah suatu situasi berisi dimensi etika atau tidak.

Maryani dan Ludigdo (2001) melakukan penelitian yang bertujuan untuk mengetahui faktor-faktor yang dianggap mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan serta faktor yang dianggap paling dominan pengaruhnya terhadap sikap dan perilaku tidak etis akuntan. Hasil yang diperoleh dari kuesioner tertutup menunjukkan bahwa terdapat sepuluh faktor yang dianggap oleh sebagian besar akuntan mempengaruhi sikap dan perilaku mereka. Sepuluh faktor tersebut adalah religiusitas,

pendidikan, organisasional, *emotional quotient*, lingkungan keluarga, pengalaman hidup, imbalan yang diterima, hukum, dan posisi atau kedudukan. Sedangkan hasil yang diperoleh dari kuesioner terbuka menunjukkan bahwa terdapat 24 faktor tambahan yang juga dianggap berpengaruh terhadap sikap dan perilaku etis akuntan, dimana faktor religiusitas tetap merupakan faktor yang dominan.

Louwers *et al.* (1997) menyatakan pentingnya penelitian tentang pengambilan keputusan etis dari pemikiran dan perkembangan moral (*moral reasoning and development*) untuk profesi akuntan dengan tiga alasan, yaitu pertama, penelitian dengan topik ini dapat digunakan untuk memahami tingkat kesadaran dan perkembangan moral auditor dan akan menambah pemahaman tentang bagaimana perilaku auditor dalam menghadapi konflik etika. Kedua, penelitian ini akan lebih menjelaskan problematika proses yang terjadi dalam menghadapi berbagai pengambilan keputusan etis auditor yang berbeda-beda dalam situasi dilema etika. Ketiga, hasil penelitian ini akan dapat membawa dan menjadi arahan dalam tema etika dan dampaknya pada profesi akuntan.

2.10 Pengalaman Audit

Definisi pengalaman kerja menurut Knoers dan Haditono (1999) adalah merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Suatu pembelajaran juga mencakup perubahan yang relatif tepat dari perilaku yang diakibatkan pengalaman, pemahaman, dan praktek. Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang, yang akan memungkinkan orang tersebut untuk melakukan pekerjaan dengan lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin trampil melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan audit yang pernah dilakukan

dan ditangani oleh auditor. Pengetahuan dan pengalaman merupakan keahlian yang berhubungan dengan profesionalisme dalam akuntansi yang diperlukan dalam auditing. Oleh karena itu pengetahuan dan pengalaman merupakan suatu komponen yang sangat penting dalam pelaksanaan tugas-tugas bagi seorang auditor.

Penelitian di bidang psikologi tentang pengalaman yang dikutip dalam Jeffrey dan Weatherholt (1996) memperlihatkan bahwa seseorang yang lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai suatu peristiwa. Wray (1997), dalam Suraida (2005), menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas. Penggunaan pengalaman didasarkan pada asumsi bahwa tugas yang dilakukan secara berulang-ulang memberikan peluang untuk belajar melakukannya dengan yang terbaik.

Penerapan dan pengembangan penelitian masalah pengalaman ini dalam bidang auditing juga mengungkapkan hasil yang serupa. Penelitian yang dilakukan oleh Gibbins (1994) juga menyimpulkan bahwa pengalaman menciptakan struktur pengetahuan yang terdiri atas suatu sistem dari pengetahuan yang sistematis dan abstrak. Pengetahuan ini tersimpan dalam memori jangka panjang dan dibentuk dari lingkungan pengalaman langsung masa lalu. Teori ini menjelaskan bahwa melalui pengalaman auditor dapat memperoleh pengetahuan dan mengembangkan struktur pengetahuannya. Auditor yang berpengalaman akan memiliki lebih banyak pengetahuan dan struktur memori lebih baik dibandingkan auditor yang belum berpengalaman. Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.

Menurut Bonner dan Lewis (1990) peningkatan pengetahuan yang muncul dari penambahan pelatihan formal sama bagusnya dengan yang didapat dari pengalaman khusus dalam rangka memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional.

Melalui program pelatihan dan praktek-praktek audit yang dilakukan, para auditor juga mengalami proses sosialisasi agar dapat menyesuaikan diri dengan perubahan situasi yang ditemui, struktur pengetahuan auditor yang berkenaan dengan kecurangan mungkin akan berkembang dengan adanya program pelatihan auditor ataupun dengan bertambahnya pengalaman auditor. Tubbs (1992) melakukan penelitian tentang pengalaman audit yang diperoleh auditor dari lamanya auditor bekerja. Hasil penelitiannya menyebutkan bahwa auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, dan mencari penyebab kesalahan.

Pengalaman audit juga dapat diperoleh dari banyaknya tugas audit yang dilakukan. Salah satu penelitian tentang ini adalah yang dilakukan oleh Abdolmohammadi dan Wright (1987) yang memberikan bukti empiris bahwa dampak auditor akan signifikan ketika kompleksitas tugas dipertimbangkan. Mereka melakukan penelitian terhadap auditor berpengalaman dan auditor yang kurang berpengalaman, ketika mereka dihadapkan pada tugas yang terstruktur, semi struktur dan tidak terstruktur. Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan berpengaruh signifikan ketika tugas yang dilakukan semakin kompleks. Seorang yang memiliki pengetahuan tentang kompleksitas tugas akan lebih ahli dalam melaksanakan tugas-tugas pemeriksaan, sehingga memperkecil tingkat kesalahan, kekeliruan, ketidakberesan, dan pelanggaran dalam melaksanakan tugas.

2.11 Akuntabilitas Auditor

Pengertian akuntabilitas secara umum adalah permintaan pertanggungjawaban atas pemenuhan tanggung jawab yang dilimpahkan kepadanya. Akuntabilitas professional sebagai perwujudan ditaatinya berbagai macam regulasi dan standar yang menaungi profesi. Akuntabilitas professional juga sebagai bentuk penerapan standar mutu yang tinggi terhadap pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan oleh anggota profesi (Ponemon, 1992).

Akuntabilitas mampu menjadi salah satu faktor yang dapat mempengaruhi kualitas hasil audit. Tetlock dan Kim (1987) mendefinisikan akuntabilitas merupakan

bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya. Libby dan Luft (1993), Cloyd (1997), dan Tan dan Kao (1999) mengatakan bahwa terdapat tiga indikator yang dapat digunakan untuk menilai apakah akuntabilitas seorang individu itu tinggi atau rendah.

Indikator yang pertama adalah seberapa besar motivasi individu untuk menyelesaikan suatu pekerjaan yang diberikan. Motivasi secara umum adalah keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Menurut Libby dan Luft (1993) dalam kaitannya dengan akuntabilitas seorang individu, orang dengan akuntabilitas yang tinggi juga memiliki motivasi yang tinggi dalam mengerjakan suatu pekerjaan.

Indikator yang kedua adalah seberapa besar usaha dan daya pikir yang dicurahkan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Orang dengan akuntabilitas yang tinggi akan mencurahkan usaha dan daya pikir yang lebih besar dibandingkan dengan orang yang mempunyai akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan (Cloyd, 1997). Indikator terakhir adalah seberapa yakin seorang individu bahwa pekerjaannya akan diperiksa oleh atasan. Keyakinan bahwa sebuah pekerjaan akan diperiksa atau dinilai oleh orang lain dapat meningkatkan keinginan dan usaha seseorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas. Menurut Tan dan Kao (1999) seseorang dengan akuntabilitas yang tinggi memiliki keyakinan yang lebih tinggi bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh supervisor/manajer/pimpinan dibandingkan dengan seseorang yang memiliki akuntabilitas yang rendah.

Messier dan Quilliam (1992) meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap proses kognitif seseorang dalam bekerja. Hasil penelitiannya membuktikan bahwa subyek dengan akuntabilitas tinggi melakukan proses kognitif yang lebih lengkap. Tetlock dan Kim (1987) juga meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap proses kognitif seseorang. Hasil penelitiannya membuktikan bahwa subyek yang diberikan instruksi diawal bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan, melakukan proses

kognitif yang lebih lengkap, memberikan respon yang lebih tepat, dan melaporkan keputusan yang lebih realistis.

Menurut pendapat Bunchman *et al.* (1987) dan Lord (1992) dalam Messier dan Quiliam (1992) bahwa akuntabilitas akan mempengaruhi kualitas hasil pekerjaan tergantung kepada bentuk akuntabilitas individu tersebut. Dalam penelitiannya tersebut Bunchman membagi akuntabilitas individu menjadi tiga yaitu *accountable to client*, *accountable to partner*, dan *accountable to no one*. Sedangkan Lord membagi akuntabilitas menjadi dua yaitu *unaccountable* dan *accountable to partner*. Hasil penelitian mereka menyimpulkan bahwa auditor yang *accountable to client* cenderung memberikan *unqualified opinion* sedangkan auditor yang *accountable to partner* dan *accountable to no one* cenderung memberikan opini *qualified opinion*. Berdasarkan hasil penelitian mereka tersebut disimpulkan bahwa akuntabilitas mempengaruhi kualitas hasil pekerjaan tergantung kepada siapa subyek tersebut cenderung untuk bertanggung jawab.

Akuntabilitas seorang auditor yang tidak terlepas pada tanggung jawab profesi dan hukum artinya bahwa dalam melakukan audit seorang auditor harus mematuhi perundangan peraturan yang berlaku dan menjunjung tinggi kode etik profesi yang telah ditetapkan oleh organisasi profesi. Hal ini artinya menyangkut juga antara lain dengan aspek kultural, kejujuran, independensi, dan obyektivitas seorang auditor (Ponemon, 1998; Wood, 1995; Hadibroto, 2002; dalam Noviyari *et al.*, 2005). Penelitian yang dilakukan oleh Noviyari *et al.* (2005) tentang hubungan antara etika auditor, pengalaman audit, ketaatan pada standar dan akuntabilitas yang dilakukan terhadap auditor pada kantor akuntan publik di Jakarta menyimpulkan bahwa terdapat hubungan antara etika profesi, pengalaman audit, dan standar profesi terhadap akuntabilitas profesional akuntan publik.

2.12 Gender

Kata gender berasal dari bahasa Inggris *gender*, yang berarti jenis kelamin. Arti jenis kelamin di sini berarti kata gender disamakan pengertiannya dengan *sex* yang berarti jenis kelamin. Dalam *Webster's New World Dictionary* dalam Suranta

dan Martadi (2006), gender diartikan sebagai perbedaan yang tampak antara laki-laki dan perempuan dilihat dari segi nilai dan tingkah laku. Dalam *Women's Studies Encyclopedia* dijelaskan bahwa gender adalah konsep kultural yang berupaya membuat perbedaan dalam hal peran, perilaku, mentalitas, dan karakteristik emosional laki-laki dan perempuan yang berkembang dalam masyarakat.

Pengertian gender menurut Fakhri (2001) dalam Suranta dan Martadi (2006) adalah suatu sifat yang melekat pada kaum laki-laki maupun perempuan yang dikonstruksi secara sosial maupun kultural. Pengertian tersebut sejalan dengan kesimpulan yang diambil oleh Umar (1995) dalam Suranta dan Martadi (2006) yang mendefinisikan gender sebagai suatu konsep yang digunakan untuk mengidentifikasi perbedaan laki-laki dan perempuan dilihat dari segi budaya. Gender dalam arti ini mendefinisikan laki-laki dan perempuan dari sudut pandang non biologis, sehingga untuk memahami konsep gender harus dibedakan antara kata gender dengan kata seks yang berarti jenis kelamin.

Konsep gender yakni suatu sifat yang melekat pada kaum laki-laki maupun perempuan yang dikonstruksi secara sosial maupun kultural (Fakhri, 2001). Misalnya bahwa perempuan itu dikenal feminin, lemah lembut, cantik, emosional, atau keibuan, sementara laki-laki dianggap maskulin, kuat, rasional, jantan, dan perkasa. Ciri dan sifat itu sendiri merupakan sifat-sifat yang dapat dipertukarkan. Artinya ada laki-laki yang emosional, lemah lembut, dan keibuan, sementara juga ada perempuan yang kuat, rasional, dan perkasa. Perubahan ciri dari sifat-sifat itu dapat terjadi dari waktu ke waktu dan dari tempat ke tempat lain.

Pandangan ini sejalan dengan Berninghausen dan Kerstan (1992) dalam Zulaikha (2006) bahwa istilah gender diartikan sebagai perbedaan peran antara laki-laki dan perempuan yang tidak hanya mengacu pada perbedaan biologis atau seksualnya saja, tetapi juga mencakup nilai-nilai sosial budaya. Isu gender mendorong beberapa peneliti mengkaitkannya dengan peran laki-laki dan perempuan dalam masyarakat, dan dikaitkan dengan kemampuan perempuan dalam menyelesaikan tugas dalam suatu profesi.

2.13 Pengaruh Gender Terhadap Pemahaman Etika Auditor

Pengaruh gender muncul ketika perbedaan antara wanita dan pria terjadi dalam proses pembuatan keputusan etis. Gilligan (1982) dalam Jamilah *et al.* (2007) menemukan bahwa perkembangan moral dan cara pemikiran wanita berbeda secara fundamental terhadap pria. Shaub (1996) melakukan studi terhadap 91 mahasiswa akuntansi dan 217 auditor profesional. Hasil penelitiannya menemukan hubungan yang konsisten dan kuat antara gender dan perkembangan moral, yaitu wanita mempunyai perkembangan moral yang lebih tinggi dibandingkan pria. Sweney dan Roberts (1997) menemukan bukti dari sampel kecil dan besar bahwa wanita memiliki perkembangan moral lebih tinggi secara signifikan dibandingkan pria. Penelitian Cohen *et al.* (1998) juga menunjukkan hasil yang serupa yaitu bahwa pria dan wanita memiliki pertimbangan moral yang berbeda secara signifikan.

Deane *et al.* (1995) melakukan penelitian terhadap akuntan publik dan akuntan manajemen di Canada, dan hasilnya menunjukkan bahwa akuntan manajemen di Canada memiliki pemikiran etikal yang hampir sama dengan rekan akuntan publik mereka. Temuan lain penelitian ini adalah akuntan manajemen wanita memiliki perkembangan etikal yang lebih tinggi daripada akuntan manajemen laki-laki. Gani (2000) menemukan bahwa auditor wanita di Indonesia memiliki evaluasi etikal dan intensi etikal yang lebih baik dibandingkan dengan auditor laki-laki. Reiss dan Mitra (1998) melakukan penelitian tentang efek dari perbedaan faktor-faktor individual dalam kemampuan menerima perilaku etis atau tidak etis. Salah satu hasil penelitiannya menunjukkan bahwa wanita lebih etis dibandingkan pria, sedangkan perbedaan disiplin akademis yaitu bisnis dan non bisnis ditemukan tidak berpengaruh terhadap penilaian perilaku etis. Penelitian Ruegger dan King (1992) juga menemukan bahwa gender merupakan faktor yang signifikan dalam menentukan perilaku etis, dan wanita disimpulkan lebih etis dan memiliki tingkat pertimbangan moral yang lebih tinggi daripada pria dalam persepsi terhadap situasi etika bisnis.

Namun demikian penelitian yang dilakukan di Indonesia memberikan hasil yang berbeda. Murtanto dan Marini (2003) meneliti tentang persepsi etika bisnis dan etika profesi akuntan diantara akuntan pria, akuntan wanita, mahasiswa, dan

mahasiswi. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara persepsi akuntan pria dan akuntan wanita terhadap etika bisnis dan etika profesi akuntan. Demikian juga untuk mahasiswa dan mahasiswi tidak ada perbedaan yang signifikan untuk etika profesi akuntan. Namun, untuk etika bisnis ada perbedaan persepsi antara mahasiswa dan mahasiswi.

Ludigdo dan Machfoedz (1999) juga mengadakan penelitian tentang pengaruh gender terhadap etika bisnis antara akuntan dan mahasiswa akuntansi. Dari penelitian tersebut diperoleh hasil bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan baik dari akuntan maupun mahasiswa akuntansi. Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh Suranta dan Martadi (2006) menyimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara akuntan pria, mahasiswa akuntansi, dan karyawan bagian akuntansi dengan akuntan wanita, mahasiswi akuntansi, dan karyawan bagian akuntansi terhadap etika profesi. Sedangkan Nugrahaningsih (2005) juga menyimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan perilaku etis yang signifikan antara auditor pria dan auditor wanita. Hasil penelitian di atas memberikan kesimpulan bahwa perbedaan gender tidak berpengaruh terhadap pemahaman etika auditor.

Berdasarkan analisis dan hasil penelitian sebelumnya di atas, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Auditor internal pemerintah wanita mempunyai pemahaman etika yang lebih tinggi daripada auditor internal pemerintah pria.

2.14 Pengaruh Gender Terhadap Kompetensi Auditor

Konsep gender pada saat ini telah menjadi perhatian peneliti dalam bidang akuntansi dan auditing. Meyers–Levy (1986) dalam Zulaikha (2006) melakukan riset tentang adanya perbedaan proses informasi yang diakibatkan oleh adanya isu gender. Mereka mengembangkan kerangka teoritis untuk menjelaskan kajian tentang perbedaan antara perempuan dan laki-laki dalam memproses informasi yang disebut dengan *selectivity hypothesis*. Kaum pria dalam pengolahan informasi biasanya tidak menggunakan seluruh informasi yang tersedia sehingga keputusan yang diambil

kurang komprehensif. Lain halnya dengan wanita, mereka dalam mengolah informasi cenderung lebih teliti dengan menggunakan informasi yang lebih lengkap dan mengevaluasi kembali informasi tersebut dan tidak gampang menyerah. Kaum wanita relatif lebih efisien dibandingkan kaum pria pada saat mendapat akses informasi. Selain itu, kaum wanita juga memiliki daya ingat yang lebih tajam terhadap suatu informasi baru dibandingkan kaum pria dan kemampuan dalam mengolah informasi yang sedikit menjadi lebih tajam (Giligan, 1982; Sweeney dan Robert, 1997; dan Cohen *et al*, 1999).

Penelitian lain dilakukan oleh Fairweather dan Hutt (1972) dalam Chung dan Monroe (2001). Mereka menyatakan perempuan relatif lebih efisien dalam mengolah informasi ketika beban *content*-nya lebih berat. Semakin kompleks suatu tugas dengan berbagai kunci penyelesaian, maka laki-laki memerlukan waktu yang lebih lama dibandingkan dengan perempuan dalam menyelesaikan tugas yang bersangkutan. Selain itu perempuan memiliki kemampuan mengingat yang lebih kuat terhadap informasi yang baru (Erngrund dan Nilson, 1996).

Penelitian di bidang auditing yang mendukung pendapat di atas adalah penelitian yang dilakukan antara lain oleh Chung dan Monroe (2001) dan O'Donel dan Johnson (1999). Penelitian yang dilakukan oleh Chung dan Monroe (2001) menguji apakah ada pengaruh interaksi gender dan kompleksitas tugas dalam konteks penugasan auditing. Hasilnya menunjukkan bahwa terdapat pengaruh interaksi antara gender dan kompleksitas tugas terhadap keakuratan *judgment* dalam penilaian sebuah asersi dalam laporan keuangan. Hasil ini menunjukkan bahwa perempuan lebih akurat dalam pemberian *judgment* dibanding laki-laki dalam mengerjakan tugas yang lebih kompleks. Namun ketika kompleksitas tugas berkurang, laki-laki menunjukkan hasil yang lebih baik.

Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh O'Donnel dan Johnson (1999) menguji apakah ada perbedaan dalam melaksanakan prosedur analitis dalam tugas audit yang disebabkan oleh adanya isu gender. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa ketika saldo akun laporan keuangan konsisten dengan informasi tentang aktivitas bisnis klien, maka perempuan dapat melakukan lebih banyak usaha

memproses dengan menganalisis berbagai variasi informasi yang harus diputuskan secara mendalam dibanding laki-laki. Namun demikian, ketika terjadi fluktuasi yang tidak diharapkan dalam kasus yang diberikan (kompleksitas tugas ditambah), auditor perempuan kurang melakukan pemrosesan daripada auditor laki-laki, artinya kinerja auditor laki-laki menjadi lebih baik dibanding perempuan. Penelitian ini menyimpulkan bahwa dalam tugas yang *multi problem*, auditor perempuan dapat memiliki kelebihan dibanding auditor laki-laki karena kapasitas pemrosesan auditor laki-laki datang lebih akhir dibanding dengan auditor perempuan.

Berdasarkan analisis dan hasil penelitian sebelumnya di atas, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Auditor internal pemerintah wanita mempunyai kompetensi yang lebih tinggi daripada auditor internal pemerintah pria.

2.15 Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Kompetensi Auditor

Dalam penjelasan teori tentang kompetensi dan keahlian auditor sebelumnya, diketahui salah satu faktor pembentuk kompetensi dan keahlian auditor adalah melalui pengalaman audit. Pengalaman mempunyai hubungan yang erat dengan keahlian auditor karena pencapaian keahlian seorang auditor selain berasal dari pendidikan formalnya juga akan diperluas lagi dengan pengalaman-pengalaman dalam praktek audit. Bedard (1993) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Hal ini sejalan dengan Ashton (1991) yang menyatakan bahwa dalam literatur psikologi, pengetahuan spesifik dan lama pengalaman bekerja dapat digunakan sebagai faktor penting untuk meningkatkan kompetensi.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Murtanto (1998) dalam Mayangsari (2003) menunjukkan bahwa komponen kompetensi untuk auditor di Indonesia terdiri atas komponen pengetahuan, yang meliputi pengetahuan terhadap fakta-fakta, prosedur-prosedur dan pengalaman, dan komponen psikologis, yang antara lain

meliputi kemampuan berkomunikasi, kreativitas, dan kemampuan bekerja sama dengan orang lain. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian Kanfer dan Ackerman (1989) dan Gibbin's dan Larocque's (1990) dalam Mayangsari (2003). Penelitian tersebut menyatakan bahwa pengalaman akan memberikan hasil dalam menghimpun dan memberikan kemajuan bagi pengetahuan audit, sedangkan kepercayaan, komunikasi, dan kemampuan untuk bekerja sama adalah unsur penting bagi kompetensi audit.

Penelitian Libby dan Frederick (1990) menyimpulkan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik dan lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasarinya. Dengan kata lain semakin banyak pengalaman auditor maka semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Oleh karena itu pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi keahlian dan kinerja auditor.

Butt (1988) mengungkapkan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman akan membuat *judgment* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugas profesional daripada akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Hal ini didukung oleh penelitian Haynes *et al.* (1998) yang menemukan bahwa pengalaman audit yang dimiliki oleh auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil. Marchant (1989) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dalam telaah analitik. Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan (Davis, 1996).

Choo dan Trotman (1991) memberikan bukti empiris bahwa auditor yang berpengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum (*atypical*) dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman, tetapi antara auditor yang berpengalaman dengan yang kurang berpengalaman tidak berbeda dalam menemukan item-item yang umum (*typical*). Penelitian yang serupa dilakukan oleh Tubbs (1992) yang menunjukkan bahwa auditor yang mempunyai pengalaman audit lebih banyak

akan mempunyai kinerja yang lebih baik dibandingkan auditor yang pengalamannya lebih sedikit. Hal tersebut disimpulkan dari hasil penelitiannya bahwa auditor yang berpengalaman lebih banyak akan lebih mampu dalam mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, dan mencari penyebab kesalahan. Sedangkan penelitian Abdolmohammadi dan Wright (1987) memberikan bukti empiris bahwa dampak pengalaman auditor akan signifikan ketika kompleksitas tugas dipertimbangkan.

Dalam penjelasan di atas dapat disimpulkan salah satu faktor pembentuk kompetensi dan keahlian auditor adalah melalui pengalaman audit. Kenyataan juga menunjukkan bahwa semakin lama seseorang bekerja maka akan semakin banyak pengalaman yang dimiliki oleh pekerja tersebut. Sebaliknya, semakin singkat masa kerja berarti semakin sedikit pengalaman yang diperolehnya. Pengalaman bekerja ini akan memberikan keahlian dan ketrampilan kerja yang cukup, namun sebaliknya keterbatasan pengalaman kerja mengakibatkan tingkat ketrampilan dan keahlian yang dimiliki semakin rendah. Berdasarkan analisis dan hasil penelitian sebelumnya di atas dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Pengalaman auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kompetensi auditor internal pemerintah.

2.16 Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pemahaman Etika

Pengalaman audit diduga mempunyai hubungan dengan perilaku etis auditor, dan hal ini telah diuji oleh beberapa peneliti. Kidwell *et al.* (1987) melakukan penelitian tentang perilaku manajer dalam menghadapi situasi dilema etika, hasil penelitiannya adalah bahwa manajer dengan pengalaman kerja yang lebih lama mempunyai hubungan yang positif dengan pengambilan keputusan etis. Hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian Larkin (2000) dan Glover *et al.* (2002). Larkin (2000) melakukan penelitian yang melibatkan auditor internal di lembaga keuangan dan menyatakan bahwa auditor internal yang berpengalaman cenderung lebih konservatif dalam menghadapi situasi dilema etika.

Glover *et al.* (2002) melakukan penelitian pada beberapa mahasiswa program bisnis dan menyatakan bahwa mahasiswa yang senior lebih berperilaku etis dibandingkan dengan yang lebih junior. Kalbers dan Fogarty (1995) dalam penelitiannya tentang auditor internal menyatakan ada hubungan antara pengalaman kerja dengan profesionalisme dan afiliasi terhadap komunitasnya. Tidak hanya pemahaman terhadap etika profesi dan dilema etika saja, pendidikan dan pengalaman, baik pengetahuan dan keahlian dari seorang auditor, dan elemen dalam *management letter* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perilaku profesionalisme akuntan (Colbert, 1989; Bonner dan Lewis, 1990; Wards *et al.*, 1999; Tan dan Hao, 1999).

Penelitian Widiastuti (2003) membagi level hierarkis auditor atau akuntan publik menjadi dua yaitu termasuk kategori auditor senior apabila telah bekerja lebih dari dua tahun dan auditor junior apabila bekerja di bawah dua tahun. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi secara signifikan terhadap kode etik akuntan diantara auditor senior dan auditor junior. Perilaku etis antara auditor senior dan auditor junior akan dipengaruhi oleh lama pengalaman kerja yang mana selama bekerja sebagai seorang auditor dihadapkan dengan tindakan-tindakan yang berkaitan dengan perilaku etis.

Berdasarkan penjelasan tersebut diketahui pengalaman audit berpengaruh terhadap pemahaman etika seorang auditor. Seorang auditor yang lebih berpengalaman tentu lebih banyak menghadapi berbagai macam situasi atau kasus yang akan semakin mempertajam pengetahuannya, termasuk pengetahuannya tentang etika. Hal itu tentu akan semakin meningkatkan pemahaman auditor itu tentang peranan etika itu sendiri, sehingga berdasarkan penjelasan tersebut dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₄: Pengalaman kerja auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap pemahaman etika auditor internal pemerintah.

2.17 Pengaruh Pemahaman Etika Terhadap Independensi Auditor

Terdapat kondisi yang sulit dan dilematis yang kadang ditemui oleh seorang auditor dalam melaksanakan penugasan audit. Dalam penelitian Nichols dan Price (1976) dalam Alim *et al.* (2007) dinyatakan bahwa ketika auditor dan manajemen tidak mencapai kata sepakat dalam aspek kinerja, maka kondisi ini dapat mendorong manajemen untuk memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk dalam pemberian opini. Kondisi ini akan sangat menyudutkan auditor sehingga ada kemungkinan bahwa auditor akan melakukan apa yang diinginkan oleh pihak manajemen.

Deis dan Giroux (1992) mengatakan bahwa pada konflik kekuatan, klien dapat menekan auditor untuk melawan standar profesional dan dalam ukuran yang besar, kondisi keuangan klien yang sehat dapat digunakan sebagai alat untuk menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor. Hal ini dapat membuat auditor tidak akan dapat bertahan dengan tekanan klien tersebut sehingga menyebabkan independensi mereka melemah. Posisi auditor sangat dilematis dimana mereka dituntut untuk memenuhi keinginan klien namun di satu sisi tindakan auditor dapat melanggar standar profesi sebagai acuan kerja mereka. Kemampuan auditor untuk dapat bertahan di bawah tekanan klien mereka tergantung dari kesepakatan ekonomi, lingkungan tertentu, dan perilaku termasuk di dalamnya mencakup etika profesional.

Kohlberg (1981) menyimpulkan bahwa terdapat level-level kognitif etika dalam hubungannya dengan independensi. Rest (1986) mengindikasikan bahwa masing-masing tipe situasi akan memberikan kontribusi terhadap berbagai sensitivitas etika, dan dilema profesional tersebut selalu merupakan sebuah kombinasi teknikal dan isu moral. Ponemon (1992) menyatakan bahwa level pertimbangan etis yang lebih tinggi akan meningkatkan sensitivitas seorang individu untuk lebih mengkritisi kejadian, masalah dan konflik. Auditor dengan kapasitas pemikiran etis yang tinggi akan lebih baik dalam menghadapi konflik dan dilema etis, dan lebih independen dalam membuat keputusan yang terkait dengan dilema etis. Sweeney dan Robert (1997) menginvestigasi apakah pertimbangan etis berdampak pada independensi

auditor. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tingginya level pertimbangan etis akan berdampak terhadap independensi auditor.

Berdasarkan uraian di atas dapat diketahui bahwa kadangkala auditor berada dalam situasi dilematis, namun apabila seorang auditor memiliki pemahaman yang baik tentang etika semestinya auditor tersebut akan lebih mampu mempertahankan sikap independen dalam melaksanakan audit. Situasi dilematis ini mungkin jarang dialami oleh auditor internal pemerintah, tekanan klien yang terkait dengan kondisi keuangan dan kesepakatan ekonomi mungkin tidak dialami oleh auditor internal pemerintah mengingat audit yang dilakukan bersifat internal dalam suatu organisasi yang sama. Namun tekanan klien yang terkait dengan kesepakatan ekonomi mungkin saja terjadi dalam diri pribadi auditor internal pemerintah tersebut. Apabila pemahaman etika auditor internal pemerintah tersebut baik tentu tidak akan mempengaruhi independensinya, sehingga berdasarkan uraian tersebut dirumuskan hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut:

H₅: Pemahaman etika auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap independensi auditor internal pemerintah.

2.18 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Beberapa peneliti tentang kualitas audit, diantaranya De Angelo (1981) dan Wooten (2003) membuat suatu model kualitas audit seperti telah diuraikan sebelumnya, yang menyatakan bahwa independensi merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit. Menurut De Angelo (1981) kualitas audit merupakan besarnya probabilitas seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Probabilitas dari penemuan suatu pelanggaran tersebut tergantung pada kemampuan teknis auditor atau kompetensi auditor dan probabilitas dari pelaporan kesalahan itu tergantung pada independensi auditor. Demikian pula Wooten (2003) juga menjelaskan tentang kualitas audit, bahwa faktor yang menentukan kualitas audit adalah deteksi terhadap salah saji dan

pelaporan salah saji, yang mana pelaporan salah saji tersebut ditentukan oleh independensi auditor.

Behn *et al.* (1997) dan Carcello *et al.* (1992) dalam penelitian tentang kualitas auditnya menggunakan berbagai atribut kualitas audit. Carcello *et al.* (1992) menggunakan 41 atribut kualitas audit, sedangkan Behn *et al.* (1997) menggunakan 12 atribut kualitas audit yang diambil dari penelitian Carcello *et al.* (1992). Salah satu dari atribut kualitas audit yang digunakan untuk mengukur kualitas audit pada kedua penelitian tersebut adalah independensi auditor. Demikian juga dengan penelitian Schroeder (1986) yang menyatakan bahwa independensi auditor merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit.

Namun demikian penelitian di Indonesia yang dilakukan oleh Nurchasanah dan Rahmanti (2003) tentang faktor-faktor penentu kualitas audit, yang menguji delapan faktor penentu kualitas audit, menyimpulkan bahwa hasil penelitiannya tidak semuanya signifikan. Kedelapan faktor penentu kualitas audit yang diuji adalah pengalaman audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum audit, keterlibatan pimpinan KAP, keterlibatan komite audit, independensi anggota tim audit, komunikasi tim audit, dan manajemen klien. Dari kedelapan faktor tersebut hanya faktor pengalaman audit dan keterlibatan pimpinan KAP yang mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan independensi anggota tim audit termasuk faktor yang tidak terbukti mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Demikian pula penelitian yang dilakukan oleh Widagdo *et al.* (2002) di Indonesia yang melakukan penelitian tentang atribut-atribut kualitas audit pada kantor akuntan publik yang mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien seperti telah diuraikan sebelumnya. Mereka menggunakan dua belas atribut yang diduga sebagai faktor penentu kualitas audit, yaitu pengalaman audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, independensi auditor, sikap kehati-hatian, komitmen terhadap kualitas audit, keterlibatan pimpinan kantor akuntan, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, keterlibatan komite audit, standar etika yang tinggi, dan sikap tidak mudah percaya. Dari kedua belas atribut

tersebut, terdapat lima atribut, diantaranya independensi ternyata tidak terbukti berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Berdasarkan penjelasan tentang independensi auditor di atas, dapat diketahui bahwa seorang auditor, termasuk auditor internal pemerintah tidak hanya perlu memiliki kompetensi atau keahlian saja, tetapi juga harus mempertahankan independensinya dalam melaksanakan audit, karena independensi inilah yang akan menentukan auditor dalam melaporkan adanya suatu penyelewengan. Walaupun terdapat hasil penelitian sebelumnya yang tidak konsisten, namun cukup beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor, sehingga dirumuskan hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut:

H₆ : Independensi auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

2.19 Pengaruh Pemahaman Etika Terhadap Kualitas Audit

Etika merupakan pertimbangan penting dalam praktek audit, yang mengharuskan auditor untuk bersikap jujur, obyektif dan loyal, dalam memberikan pendapatnya dan mengungkapkan semua fakta material yang diketahui dan untuk selalu mengembangkan keahliannya. Kode etik diharapkan dapat meningkatkan budaya etika, yang membantu menginterpretasikan prinsip-prinsip kedalam aplikasi praktis dan bermaksud untuk mengarahkan tingkah laku etis seorang auditor.

Apabila seorang auditor memahami pentingnya peranan etika bagi profesi akuntan, tentu akan mematuhi kode etik profesi. Hal ini akan sangat mempengaruhi reputasi profesi akuntan dan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan. Auditor yang telah memahami pentingnya suatu kode etik dan mematuhi kode etik tersebut, tentu akan melaksanakan penugasan audit sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga akan menghasilkan audit yang berkualitas. Masyarakat pada akhirnya akan sangat menghargai profesi yang menerapkan standar profesional tinggi

terhadap pelaksanaan pekerjaan anggota profesinya, karena masyarakat merasa terjamin untuk memperoleh jasa yang dapat diandalkan dan berkualitas.

Untuk mewujudkan sikap profesionalisme dalam melaksanakan audit, auditor selain harus memiliki kompetensi atau pengetahuan audit yang memadai, harus senantiasa memiliki pemahaman tentang pentingnya etika agar dapat mempertahankan kepercayaan masyarakat. Dalam pengertian umum, seseorang dikatakan profesional jika memenuhi tiga kriteria, yaitu mempunyai keahlian untuk melaksanakan tugas sesuai dengan bidangnya, melaksanakan suatu tugas atau profesi dengan menetapkan standar baku di bidang profesi yang bersangkutan dan menjalankan tugas profesinya dengan mematuhi etika profesi yang telah ditetapkan (Herawaty dan Susanto, 2008).

Menurut Jusuf (1997) dalam Herawaty dan Susanto (2008) kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa audit profesional meningkat jika profesi menetapkan standar kerja dan perilaku yang dapat mengimplementasikan praktek bisnis yang efektif dan tetap mengupayakan profesionalisme yang tinggi. Konsep profesionalisme modern dalam melakukan suatu pekerjaan seperti dikemukakan oleh Lekatompessy (2003) berkaitan dengan dua aspek penting, yaitu aspek struktural dan aspek sikap yang merupakan aspek yang berkaitan dengan profesionalisme dan pemahaman kode etik. Hastuti *et al.* (2003) menyatakan bahwa audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi.

Behn *et al.* (1997) dan Carcello *et al.* (1992) dalam penelitian tentang kualitas auditnya menggunakan berbagai atribut kualitas audit. Carcello *et al.* (1992) menggunakan 41 atribut kualitas audit, sedangkan Behn *et al.* (1997) menggunakan 12 atribut kualitas audit yang diambil dari penelitian Carcello *et al.* (1992). Salah satu dari atribut kualitas audit yang digunakan untuk mengukur kualitas audit tersebut adalah standar etika yang tinggi. Standar etika yang tinggi mempunyai hubungan yang positif dengan kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Widagdo *et al.* (2002) yang melakukan penelitian tentang atribut-atribut kualitas audit pada kantor akuntan publik yang mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien, menggunakan dua belas atribut kualitas audit seperti dalam penelitian Behn *et al.* (1997). Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa terdapat tujuh atribut kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien, yaitu pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, kompetensi, komitmen terhadap kualitas audit, dan keterlibatan komite audit. Sedangkan lima atribut lainnya yaitu independensi, sikap hati-hati, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, standar etika yang tinggi dan sikap tidak mudah percaya, tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Berdasarkan penjelasan tentang etika auditor di atas, diketahui bahwa seorang auditor, termasuk auditor internal pemerintah untuk mewujudkan sikap profesionalisme dalam melaksanakan audit, selain harus memiliki kompetensi atau pengetahuan audit yang memadai, harus senantiasa memiliki pemahaman tentang pentingnya etika agar dapat mempertahankan kepercayaan masyarakat. Walaupun terdapat hasil penelitian sebelumnya yang tidak konsisten, namun cukup beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan pemahaman etika dari auditor, sehingga dirumuskan hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut:

H₇: Pemahaman etika auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

2.20 Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Berbagai penelitian tentang kualitas audit yang pernah dilakukan menggunakan atribut kualitas audit yang berbeda-beda sebagai faktor pembentuk kualitas audit. Namun secara umum penelitian menyimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang auditor yang bekerja dalam suatu tim audit dituntut untuk memiliki kompetensi yang cukup dan independensi yang baik. Kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam

sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

Dari definisi kualitas audit dapat dipahami bahwa seorang auditor yang memiliki pengetahuan dan pengalaman yang memadai akan lebih memahami dan mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam dan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks dalam lingkungan audit kliennya. Jadi disimpulkan semakin tinggi kompetensi yang dimiliki auditor, semakin tinggi pula kualitas audit yang akan dihasilkannya.

Berbagai penelitian kualitas audit yang menggunakan atribut kompetensi dan keahlian auditor antara lain De Angelo (1981), Wooten (2003), Carcello *et al.* (1992), Behn *et al.* (1997), dan Samelson *et al.* (2006). De Angelo (1981) dan Wooten (2003) dalam model kualitas auditnya menjelaskan bahwa kualitas audit ditentukan oleh deteksi terhadap salah saji dan pelaporan salah saji. Deteksi salah saji dalam model Wooten (2003) ditentukan oleh kompetensi auditor yang selain diukur dengan faktor besaran ukuran kantor atau firma audit juga ditentukan oleh faktor-faktor yang berkaitan dengan tim audit. Atribut kualitas audit dalam penelitian Carcello *et al.* (1992) dan Behn *et al.* (1997) yang berkaitan dengan kompetensi auditor adalah keahlian dan kemampuan auditor untuk memahami karakteristik industri klien. Sedangkan dalam penelitian Samelson *et al.* (2006) pada audit di sektor publik diperoleh hasil bahwa keahlian auditor berhubungan positif dengan kualitas audit dan kepuasan klien.

Penelitian di Indonesia oleh Widagdo *et al.* (2002) dan Nurchasanah dan Rahmanti (2003) yang dilakukan dengan cara mereplikasi penelitian Behn *et al.* (1997) melalui 12 atribut kualitas auditnya memperoleh hasil yang berbeda terhadap atribut kompetensi auditor atau keahlian dan kemampuan auditor untuk memahami karakteristik industri klien. Dalam penelitian Widagdo *et al.* (2002) kemampuan auditor untuk memahami karakteristik industri klien terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan dalam penelitian Nurchasanah dan Rahmanti

(2003), kemampuan auditor untuk memahami karakteristik industri klien terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Berdasarkan analisis dan hasil penelitian sebelumnya tentang kompetensi auditor dan kualitas audit, disimpulkan bahwa peningkatan kompetensi auditor baik eksternal maupun internal akan berpengaruh positif terhadap peningkatan kualitas audit, sehingga dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₈: Kompetensi auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

2.21 Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Kualitas Audit

Audit menuntut adanya keahlian auditor dan profesionalisme yang tinggi agar hasilnya berkualitas. Keahlian tersebut tidak hanya cukup dipengaruhi dan diperoleh melalui pendidikan formal saja, tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhinya antara lain adalah pengalaman. Berdasarkan uraian tentang pengalaman audit di atas jelas bahwa pengalaman audit sangat penting peranannya dalam meningkatkan kemampuan dan keahlian auditor. Keahlian dan kemampuan auditor yang meningkat selanjutnya mampu meningkatkan probabilitas auditor dalam menemukan kecurangan yang ada, sehingga dampaknya akan diperoleh hasil audit yang lebih berkualitas. Beberapa penelitian tentang faktor-faktor penentu kualitas audit hampir semua menyebutkan bahwa pengalaman melakukan audit merupakan faktor penentu kualitas audit (Deis dan Giroux, 1992; Wooten, 2003; Aldizer III *et al.*, 1995; Carcello *et al.*, 1992; Behn *et al.*, 1997; Widagdo *et al.*, 2002; Nurchasanah dan Rahmanti, 2003).

Dalam penelitian Deis dan Giroux (1992) disimpulkan bahwa kualitas audit akan dipengaruhi oleh lama pengalaman auditor dalam melakukan audit terhadap klien tertentu, atau dalam hal ini lamanya *tenure* auditor. Sedangkan dalam penelitian Wooten (2003) pengalaman audit yang mempengaruhi kualitas audit dikelompokkan ke dalam faktor kantor audit, yaitu pengalaman dalam memahami industri klien, dan faktor tim audit, yaitu pengalaman dalam hal memahami industri klien, pengalaman dengan klien itu sendiri, dan lamanya *tenure* auditor.

Penelitian Aldizer III *et al.* (1995) tentang kualitas audit menyebutkan adanya 19 atribut kualitas audit. Salah satu atribut tersebut adalah pengetahuan dan pengalaman audit, yaitu lamanya waktu penugasan audit yang dilaksanakan oleh tim audit. Sedangkan penelitian Carcello *et al.* (1992) dan Behn *et al.* (1997) menyebutkan bahwa pengalaman kantor audit dan tim audit dengan klien berhubungan positif dengan kualitas audit. Penelitian di Indonesia oleh Widagdo *et al.* (2002) dan Nurchasanah dan Rahmanti (2003), dilakukan dengan cara mereplikasi penelitian Behn *et al.* (1997) melalui 12 atribut kualitas auditnya. Dari berbagai atribut kualitas audit tersebut walaupun faktor-faktor atribut kualitas audit lainnya tidak signifikan, namun dalam kedua penelitian ini faktor pengalaman audit semuanya berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Berdasarkan analisis dan hasil penelitian sebelumnya tentang pengalaman audit dan kualitas audit tersebut, dapat disimpulkan bahwa pengalaman audit akan meningkatkan keahlian dan kompetensi auditor baik bagi auditor eksternal maupun internal di sektor swasta maupun sektor publik, sehingga dirumuskan hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut:

H₉: Pengalaman kerja auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

2.22 Pengaruh Akuntabilitas Auditor Terhadap Kualitas Audit

Berbagai penelitian tentang kualitas audit yang dilakukan, menggunakan atribut kualitas audit yang berbeda-beda sebagai faktor pembentuk kualitas audit. Salah satu faktor penentu kualitas audit tersebut berhubungan dengan adanya akuntabilitas dalam diri seorang auditor. Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut adanya transparansi informasi mengenai pekerjaan auditor. Kejelasan informasi tentang adanya sistem pengendalian kualitas yang sesuai dengan standar profesi merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban terhadap klien dan masyarakat luas akan jasa yang diberikan. Oleh karena itu pekerjaan auditor perlu dimonitor untuk menilai kelayakan desain sistem

pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi.

Deis dan Giroux (1992) dalam penelitiannya yang menyimpulkan adanya empat faktor yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit, salah satu faktornya adalah adanya reviu audit dari pihak ketiga. Menurut mereka kualitas audit akan meningkat apabila auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direviu oleh pihak ketiga. Hal ini menunjukkan adanya akuntabilitas pada diri auditor tersebut. Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi sosial yang dimiliki oleh seseorang untuk menyelesaikan kewajibannya yang akan dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya. Menurut Messier dan Quiliam (1992) seseorang dikatakan akuntabel ketika ia berusaha untuk mencari cara mempertahankan citra sosialnya di hadapan orang lain. Wooten (2003) dalam model kualitas auditnya juga menggambarkan adanya proses reviu untuk mengontrol pelaksanaan pekerjaan audit sebagai faktor penentu kualitas audit yang berhubungan dengan kantor audit. Sedangkan untuk faktor yang berhubungan dengan tim audit, Wooten (2003) menggambarkan perlunya supervisi audit dalam pekerjaan audit.

Berdasarkan uraian di atas, diketahui bahwa proses reviu dan supervisi dalam pelaksanaan audit mempunyai hubungan yang positif dengan peningkatan kualitas audit. Kondisi ini akan mendorong adanya akuntabilitas dalam diri seorang auditor, apalagi bagi seorang auditor internal pemerintah hal tersebut sangat diperlukan. Hal ini mengingat audit dilaksanakan terhadap dana dan anggaran negara yang notabene milik rakyat sehingga harus dipertanggungjawabkan kepada publik, melalui proses audit yang transparan, sehingga berdasarkan analisis tersebut dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁₀ : Akuntabilitas auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.