

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Audit Sektor Publik**

###### **2.1.1.1 Pengertian Audit Sektor Publik**

Menurut pendapat saya, audit sektor publik adalah audit yang dilakukan terhadap pemerintah baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat serta BUMN, dan BUMD lainnya yang seluruh sumber pembiayaannya berasal dari pajak masyarakat. Audit sektor publik ini dilakukan untuk memeriksa kebenaran pelaporan yang dibuat dengan kondisi real yang terjadi apakah instansi pemerintah telah melaksanakan tugasnya secara bertanggung jawab dan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan.

Pengertian audit sektor publik menurut Indra Bastian (2007:255) adalah sebagai berikut: “Audit sektor publik adalah jasa penyelidikan bagi masyarakat atas organisasi publik dan politikus yang sudah mereka danai”. Sedangkan pengertian audit sektor publik menurut I Gusti Agung Rai (2008:29) adalah sebagai berikut: “Audit sektor publik adalah kegiatan yang ditujukan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan penerimaan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang ditetapkan”.

Audit sektor publik di Indonesia dikenal sebagai audit keuangan negara. Audit keuangan negara ini diatur dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara. Undang-undang ini merupakan pengganti ketentuan warisan Belanda, yaitu *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) dan *Instructie en verdere bepalingen voor de Algemene Rekenkamer* (IAR), yang mengatur prosedur audit atas akuntabilitas pengelolaan keuangan oleh pemerintah. Audit sektor publik dimaksudkan untuk memberikan

keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan yang diperiksa telah mematuhi prinsip akuntansi berterima umum, peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern serta kegiatan operasi entitas sektor publik dilaksanakan secara efisien, ekonomis, dan efektif. Audit tetap perlu dilakukan dalam keterbatasan yang ada agar tercipta akuntabilitas publik yang lebih transparan dan akuntabel

### 2.1.1.2 Karakteristik Audit Sektor Publik

Karakteristik manajemen sektor publik yang berkaitan erat dengan kebijakan dan pertimbangan politik serta ketentuan peraturan perundang-undangan, auditor sektor publik harus memberikan perhatian yang memadai pada hal-hal tersebut. Perbedaan antara audit sektor privat dan audit sektor publik adalah sebagai berikut:

**Tabel 2.1**

#### **Perbedaan Antara Audit Sektor Privat dan Audit Sektor Publik di Indonesia**

<b>Uraian</b>	<b>Audit Sektor Privat</b>	<b>Audit Sektor Publik</b>
Pelaksanaan audit	Kantor Akuntan Publik (KAP)	Lembaga audit pemerintah dan juga KAP yang ditunjuk oleh lembaga audit pemerintah
Objek Audit	Perusahaan/ entitas swasta	Entitas, program, kegiatan, dan fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, sesuai dengan peraturan perundang-undangan

Standar audit yang digunakan	Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang dikeluarkan oleh IAI	Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh BPK
Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan	Tidak terlalu dominan dalam audit	Merupakan faktor dominan karena kegiatan di sektor publik sangat dipengaruhi oleh peraturan dan perundang-undangan

Sumber : (I Gusti Agung Rai, 2008:30)

### 2.1.1.3 Jenis-jenis Audit Sektor Publik

Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004 dan SPKN, terdapat tiga jenis audit keuangan negara, yaitu:

- a. **Audit keuangan**, merupakan audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*), apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. **Audit kinerja**, meliputi audit ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit.
- c. **Audit dengan tujuan tertentu**, merupakan audit khusus di luar audit keuangan dan audit kinerja yang bertujuan untuk memberikan simpulan atas hal yang diaudit. Audit dengan tujuan tertentu dapat bersifat eksaminasi (*examination*), reviu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agrees-upon procedures*). Audit dengan tujuan tertentu mencakup audit atas hal-hal lain di bidang keuangan, audit investigatif, dan audit atas sistem pengendalian internal.

## 2.1.2 Audit Kinerja

### 2.1.2.1 Pengertian Audit Kinerja

Pengertian audit kinerja menurut Indra Bastian (2007:47) adalah sebagai berikut: “Pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/ kegiatan pemerintah yang diaudit.” Sedangkan dalam Pasal 4 ayat (3) UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pengertian audit kinerja adalah audit atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas audit aspek ekonomi dan efisiensi serta audit aspek efektivitas.

Menurut pendapat penulis audit kinerja adalah suatu proses pemeriksaan terhadap pemerintah untuk mengetahui ketepatan pelaksanaan kegiatan pemerintah dilakukan sesuai standar atau tidak sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah terhadap masyarakat.

### 2.1.2.2 Karakteristik Audit Kinerja

Karakteristik audit kinerja adalah sesuatu yang hanya dimiliki oleh audit kinerja, yang membedakan audit kinerja dengan jenis audit lainnya. Menurut Profesor Soemardjo Tjitrosidojo (1980) dalam I Gusti Agung Rai (2008:45) terdapat beberapa karakteristik dari audit kinerja, adalah sebagai berikut:

- a. Pemeriksaan operasional, dengan menggunakan perbandingan dengan cara pemeriksaan oleh dokter, haruslah merupakan pemeriksaan semacam “*medical check up*” (penelitian kesehatan), dan bukan merupakan pemeriksaan semacam “*otopsi post mortem*” (pemeriksaan mayat); jadi, pemeriksaan seharusnya dimaksudkan agar si pasien memperoleh petunjuk agar ia selanjutnya dapat hidup lebih sehat dan bukan sebagai pemeriksaan untuk menganalisis sebab-sebab kematian.
- b. Pemeriksa haruslah wajar (*fair*), objektif, dan realistis selain itu berfikir secara dinamis, konstruktif, dan kreatif. Pemeriksa pun harus dapat bertindak secara diplomatis.
- c. Pemeriksa (atau setidaknya tim pemeriksa secara kolektif) harus mempunyai pengetahuan keterampilan dari berbagai macam bidang, seperti ekonomi, hukum, moneter, statistik, komputer, keinsinyuran, dan sebagainya.
- d. Agar pemeriksaan dapat berhasil dengan baik, pemeriksa harus dapat berpikir dengan menggunakan sudut pandang pejabat pimpinan organisasi yang diperiksa selain itu pemeriksa harus benar-benar mengetahui persoalan

yang dihadapinya, ia harus dapat mengantisipasi masalah serta cara penyelesaiannya, dan memberikan gambaran tentang perbaikan-perbaikan yang dapat diterapkan dalam organisasi yang diperiksanya.

- e. Pemeriksaan operasional harus dapat berfungsi sebagai suatu “*early warning system*” (sistem peringatan dini) agar pimpinan secara tepat pada waktunya, setidak-tidaknya belum terlambat dapat mengadakan tindakan-tindakan korektif yang mengarah pada perbaikan organisasinya”.

Karakteristik di atas sangat relevan dengan konsep audit kinerja sebagai *audit for management*, bukan *audit to management*. Dalam *audit for management* auditor harus memberikan rekomendasi perbaikan bagi manajemen sebagai upaya peningkatan akuntabilitas dan kinerja entitas yang diaudit.

### 2.1.2.3 Jenis-Jenis Audit Kinerja

Penekanan kegiatan audit pada ekonomi, efisiensi, dan efektivitas suatu organisasi memberikan ciri khusus yang membedakan audit kinerja dengan audit jenis lainnya.

Menurut Mardiasmo (2004:180) audit kinerja meliputi dua jenis, yaitu:

#### 1. Audit Ekonomi dan Efisiensi

Ekonomi mempunyai arti biaya terendah, sedangkan efisiensi mengacu pada rasio terbaik antara *output* dengan biaya (*input*). Karena *output* dan biaya diukur dalam unit yang berbeda maka efisiensi dapat terwujud ketika dengan sumber daya yang ada dapat dicapai *output* yang maksimal atau *ouput* tertentu dapat dicapai dengan sumber daya yang sekecil-kecilnya. Audit ekonomi dan efisiensi bertujuan untuk menentukan:

- a. Apakah suatu entitas telah memperoleh, melindungi, dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang, dan peralatan kantor) secara ekonomis dan efisien.
- b. Penyebab timbulnya inefisiensi atau pemborosan yang terjadi, termasuk ketidakcukupan sistem informasi manajemen, prosedur administratif, atau struktur organisasi.
- c. Apakah suatu entitas telah mematuhi peraturan yang terkait dengan pelaksanaan praktek ekonomi dan efisien.

Untuk dapat mengetahui apakah organisasi telah menghasilkan *output* yang optimal dengan sumber daya yang dimilikinya, auditor dapat membandingkan *output* yang telah dicapai pada periode bersangkutan dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya, kinerja tahun-tahun sebelumnya, dan unit lain pada organisasi yang sama atau pada organisasi yang berbeda.

#### 2. Audit Efektivitas

Efektivitas berkaitan dengan pencapaian tujuan. Audit efektivitas (audit program) bertujuan untuk:

- Tingkat pencapaian hasil atau manfaat yang diinginkan.
- Kesesuaian hasil dengan tujuan yang ditetapkan sebelumnya.
- Apakah entitas yang diaudit telah mempertimbangkan alternatif lain yang memberikan hasil yang sama dengan biaya yang paling rendah.
- Apakah suatu entitas telah mematuhi peraturan yang terkait dengan pelaksanaan program.

#### **2.1.2.4 Standar Audit Kinerja Sektor Publik**

Dalam melaksanakan suatu audit, diperlukan standar yang akan digunakan untuk menilai mutu pekerjaan audit yang dilakukan. Standar tersebut memuat persyaratan minimum yang harus dipenuhi oleh seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya. Di Indonesia standar audit pada sektor publik adalah Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Standar-standar yang menjadi pedoman dalam audit kinerja menurut SPKN adalah sebagai berikut:

##### **1. Standar Umum**

- a. Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaannya.
- b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
- c. Dalam melaksanakan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan saksama.
- d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai dan sistem pengendalian mutu tersebut harus di *review* oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu eksternal).

## **2. Standar Pelaksanaan Audit Kinerja**

- a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
- b. Staf harus disupervisi dengan baik.
- c. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.
- d. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman, tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut, dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa.

## **3. Standar Pelaporan Audit Kinerja**

- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup: 1) pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan; 2) tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan; 3) hasil pemeriksaan berupa temuan audit, simpulan, dan rekomendasi; 4) tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan; 5) pelaporan informasi rahasia apabila ada.
- c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas mungkin.
- d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diaudit, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diaudit, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

### **2.1.3 Auditor Internal**

#### **2.1.3.1 Pengertian Auditor Internal**

Auditor internal seluruh dunia melakukan pekerjaan mereka secara berbeda, tergantung pada lingkup audit yang diinginkan manajemen senior. Akibatnya, sulit mendefinisikan berbagai aktivitas yang dilakukan auditor. Menurut Agoes (2004:221) pengertian audit internal adalah:

“Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku”.

Menurut Mulyadi (2008:29) pengertian audit internal adalah:

“Auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektifitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi”.

Sawyer (2009) menyatakan bahwa audit internal adalah

“Sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan control yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan; (2) risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi; (3) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti; (4) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi; (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan (6) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif, semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawab secara efektif.”

Pada pemerintahan, auditor internal merupakan unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Auditor internal terdiri dari Inspektorat Jenderal Kementerian, Satuan Pengawas Intern (SPI) di lingkungan lembaga Negara dan BUMN/BUMD, Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kota (Itwilkab/Itwilkot), dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan lembaga pemeriksa independen. Auditor eksternal sendiri merupakan unit pemeriksa yang berada diluar organisasi yang diperiksa.

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan tentang pengertian audit internal. Audit internal adalah suatu fungsi atau kegiatan yang bebas dalam suatu organisasi dan sebagai pelayanan jasa dalam organisasi tersebut

### 2.1.3.2 Perbedaan Auditor Internal dan Eksternal

Aktivitas auditor internal dan eksternal bisa jadi tumpang tindih dalam hal penelaah kecukupan control pada fungsi akuntansi, namun perbedaan antara kedua bidang ini jauh lebih banyak daripada kesamaannya akibat adanya tujuan yang berbeda. Tanggung jawab auditor eksternal adalah memberikan opini atas laporan keuangan perusahaan yang bertujuan menentukan kewajaran penyajian posisi keuangan perusahaan dan hasil untuk periode tersebut. Mereka juga meyakinkan bahwa laporan keuangan yang disusun sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) dan diterapkan secara konsisten dengan tahun sebelumnya, bahwa aktiva telah diamankan dengan semestinya.

Auditor internal memberikan informasi yang diperlukan manajer dalam menjalankan tanggung jawab mereka secara efektif dan bertindak sebagai penilai independen untuk menelaah operasional perusahaan dengan mengukur dan mengevaluasi kecukupan control serta efisiensi dan efektivitas kinerja perusahaan. Auditor internal memiliki peranan penting dalam semua hal yang berkaitan dengan pengelolaan perusahaan dan risiko terkait dalam menjalankan usaha.

**Tabel 2.2**  
**Perbedaan Auditor Eksternal dan Internal**

AUDITOR INTERNAL	AUDITOR EKSTERNAL
Fokus pada kejadian-kejadian dimasa depan dengan mengevaluasi kontrol yang dirancang untuk meyakinkan pencapaian tujuan organisasi.	Fokus pada ketepatan dan kemudahan pemahaman dari kejadian masa lalu yang dinyatakan dalam laporan keuangan.
Langsung berkaitan dengan pencegahan kecurangan dalam segala bentuknya/perluasan dalam setiap aktivitas yang ditelaah.	Sekali-sekali memperhatikan pencegahan dan pendeteksian kecurangan secara umum, namun akan memberikan perhatian lebih bila

	kecurangan tersebut akan mempengaruhi laporan keuangan secara material.
Independen terhadap aktivitas yang diaudit, tetapi siap sedia untuk menanggapi kebutuhan dan keinginan dari semua tingkatan manajemen.	Independen terhadap manajemen dan dewan direksi baik dalam kenyataan maupun secara mental.
Menelaah aktivitas terus menerus.	Menelaah catatan-catatan yang mendukung laporan keuangan secara periodik-biasanya sekali setahun.
Laporan auditor internal tidak berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan tetapi berupa temuan pemeriksaan ( <i>audit finding</i> ) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikannya.	Laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu berupa <i>management letter</i> , yang berisi pemberitahuan kepada manajemen mengenai kelemahan-kelemahan dalam pengendalian intern beserta saran-saran perbaikannya
Auditor internal mendapatkan gaji dan tunjangan lainnya sebagai pegawai perusahaan.	Auditor eksternal mendapat audit fee atas jasa yang diberikannya.

Sumber: *Sawyer* (2009:8)

### 2.1.3.3 Fungsi Auditor Internal

*Sawyer* (2009:12) mengemukakan bahwa fungsi audit internal adalah suatu fungsi penilaian yang bebas dalam suatu organisasi, guna menelaah atau mempelajari dan menilai kegiatan-kegiatan perusahaan untuk memberikan saran-saran kepada manajemen. Tujuannya adalah membantu tingkatan manajemen, agar tanggung jawabnya dilaksanakan secara efektif.

Adapun fungsi audit internal menurut *sawyer* (2009:12) secara menyeluruh mengenai pelaksanaan kerja audit internal dalam mencapai tujuannya :

1. Membahas, menilai kebaikan dan ketepatan pelaksanaan pengendalian akuntansi, keuangan serta operasi.

2. Meyakinkan apakah pelaksanaan sesuai dengan kebijaksanaan, rencana dan prosedur yang ditetapkan.
3. Meyakinkan apakah kekayaan perusahaan/organisasi dipertanggungjawabkan dengan baik dan dijaga dengan aman terhadap segala kemungkinan risiko kerugian.
4. Meyakinkan tingkat kepercayaan akuntansi dan cara lainnya yang dikembangkan dalam organisasi.
5. Menilai kualitas pelaksanaan tugas dan tanggung jawab yang telah dibebankan.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan fungsi audit internal adalah untuk membantu manajemen dalam menilai kinerja, prosedur, dan kebijakan yang ditetapkan dalam organisasi agar dapat meyakinkan dan memperbaiki pelaksanaan tugas dan tanggung jawab manajemen untuk mengurangi risiko-risiko yang terdapat dalam organisasi sehingga dalam organisasi dapat berjalan efektif dan merupakan penilaian independen.

#### **2.1.4 Standar Audit**

Standar Audit merupakan prinsip-prinsip dasar dan persyaratan yang diperlukan bagi auditor untuk menjamin mutu hasil audit dan konsistensi pelaksanaan tugas audit. Dari hasil kepustakaan ditemukan ada beberapa standar audit, yaitu:

##### **2.1.4.1 Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP)**

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) dikeluarkan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) berdasarkan Keputusan Kepala BPKP Nomor Kep-378/K/1996 Tanggal 30 Mei 1996. Standar Audit APFP merupakan prinsip-prinsip dasar dan persyaratan yang diperlukan APFP untuk menjamin mutu hasil audit dan konsistensi pelaksanaan tugas audit APFP. Standar audit APFP ini menjadi acuan dalam menetapkan batas-batas tanggung jawab pelaksanaan tugas audit yang dilakukan oleh APFP dan auditornya sesuai jenjang dan ruang lingkup tugas auditnya.

Tujuan Standar Audit APFP untuk menjamin mutu koordinasi, perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan audit. Standar tersebut juga bertujuan mendorong efektifitas tindak lanjut temuan hasil audit serta konsistensi penyajian laporan hasil audit yang bermanfaat bagi pemakainya.

APFP harus menerapkan standar dan prosedur audit yang sesuai untuk memenuhi kewajiban yang telah dimandatkan . Dalam keputusan tersebut, yang dimaksud APFP dalam keputusan ini adalah Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kota, Inspektorat Wilayah Propinsi (Itwilprop), Inspektorat Jenderal (Itjen) Departemen, Aparat Lembaga Pemerintah Non Departemen/Instansi pemeritnah lainnya, dan BPKP. Standar Audit APFP ini terdiri dari 24 (dua puluh empat) butir standar yang terbagi atas 5 (lima) kategori, yaitu: Standar Umum, Standar Koordinasi dan Kendali Mutu, Standar Pelaksanaan, Standar Pelaporan, dan Standar Tindak Lanjut.

#### **2.1.4.2 Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)**

Selanjutnya, Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (MENPAN) No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 25 Mei 2012 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana yang tercantum dalam diktum kedua menegaskan bahwa standar Audit APIP wajib dipergunakan sebagai acuan bagi seluruh APIP untuk melaksanakan audit sesuai dengan mandat audit masing–masing, dalam rangka peningkatan kualitas auditor pada saat melakukan pemeriksaan.

Permenpan No.5/2008 mendefinisikan pengertian standar audit adalah kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit yang wajib dipedomani oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Standar audit APIP bagi para auditor dan APIP berfungsi dalam pelaksanaan tugas pokok dan fungsi. Standar ini terdiri dari: Standar Umum, Standar Pelaksanaan Audit Kinerja, Standar Pelaporan Audit Kinerja, Standar Tindak Lanjut Audit Kinerja, Standar Pelaksanaan Audit Investigatif, Standar Pelaporan audit Investigatif, dan Standar Tindak Lanjut Audit Investigatif.

Dalam undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, diatur tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara yang dilakukan oleh dan atau atas nama Badan Pemeriksaan Keuangan (pasal 1 butir (3)). Karena APIP adalah auditor intern dalam lembaga eksekutif dan dibentuk untuk membantu pimpinan

dilingkungan lembaga eksekutif, baik di tingkat Presiden, Menteri, Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND) sampai ke tingkat pemerintah daerah Provinsi, Kabupaten dan Kota. Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP) diterbitkan oleh Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dalam peraturan Menpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 maret 2008.

#### **2.1.4.3 Tujuan dan Fungsi Standar Audit APIP**

Menurut Sembiring, (2014:45) tujuan dan fungsi standar audit APIP adalah:

- a. Menetapkan prinsip-prinsip dasar untuk merepresentasikan praktik-praktik audit yang seharusnya.
- b. Menyediakan kerangka kerja pelaksana dan peningkatan kegiatan audit intern yang memiliki nilai tambah.
- c. Menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit.
- d. Mempercepat perbaikan kegiatan operasi dan proses organisasi.
- e. Menilai, mengarahkan dan mendorong auditor untuk mencapai tujuan audit.
- f. Menjadi pedoman dalam pekerjaan audit.
- g. Menjadi dasar penilaian keberhasilan pekerjaan audit.

Standar audit berfungsi sebagai ukuran mutu minimal bagi para auditor APIP dalam:

- a. Pelaksanaan tugas pokok dan fungsi yang dapat merepresentasikan praktik-praktik audit yang seharusnya menyediakan kerangka kerja pelaksanaan dan peningkatan kegiatan audit yang memiliki nilai tambah serta menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit.
- b. Pelaksanaan koordinasi audit oleh APIP.
- c. Pelaksanaan perencanaan audit oleh APIP, dan
- d. Penilaian efektivitas tindak lanjut hasil pengawasan dan konsistensi penyajian laporan hasil audit.
- e. Ruang lingkup kegiatan audit yang diatur dalam standar audit meliputi audit kinerja dan audit investigatif, sedangkan audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Menurut Bastian dalam Sembiring (2014:50) standar audit adalah “yang memuat persyaratan profesional auditor, mutu pelaksanaan audit dan persyaratan laporan audit yang profesional dan bermutu”. Kualitas audit dapat ditentukan melalui kesesuaian dengan standar yang berlaku, salah satunya standar audit APIP, karena standar ini adalah kriteria atau ukuran untuk melakukan kegiatan audit yang diwajibkan menjadi pedoman oleh APIP. Kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa audit pemerintah khususnya harus dijaga, oleh karena itu auditor diharapkan dapat melaksanakan program jaminan kualitas audit. Standar audit APIP yang dinyatakan oleh PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 maret 2008 terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan audit serta standar pelaporan audit.

#### **2.1.4.4 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)**

Berdasarkan peraturan BPK RI No. 1 tahun 2007, SPKN merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. SPKN terdiri dari 7 (tujuh) pernyataan standar pemeriksaan (PSP), yaitu: standar umum, standar pelaksanaan pemeriksaan keuangan, standar pelaporan pemeriksaan keuangan, standar pelaksanaan pemeriksaan kinerja, standar pelaporan pemeriksaan kinerja, standar pelaksanaan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, dan standar pelaporan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Dalam pasal 7 peraturan BPK tersebut disebutkan bahwa aparat pengawas internal pemerintah, satuan pengawasan intern maupun pihak lainnya dapat menggunakan SPKN sebagai acuan dalam menyusun standar pengawasan sesuai dengan kedudukan, tugas dan fungsinya.

#### **2.1.4.5 Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)**

Ada lima tipe standar profesional yang diterbitkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik, yaitu standar auditing, standar attestasi, standar jasa akuntansi dan review, standar jasa konsultasi, dan standar kendali mutu. Standar auditing merupakan pedoman audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing terdiri atas sepuluh standar dan dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Auditing (PSA).

PSA merupakan penjabaran lebih lanjut dari masing-masing standar yang tercantum di dalam standar auditing. PSA berisi ketentuan-ketentuan dan pedoman utama yang harus diikuti oleh Akuntan Publik dalam melaksanakan penugasa audit. Kepatuhan terhadap PSA yang diterbitkan oleh IAPI ini bersifat wajib bagi seluruh anggota IAPI. Sepuluh (10) standar auditing tersebut, yaitu: standar umum terdiri dari 3 poin, Standar pekerjaan lapangan terdiri dari 3 poin, dan standar pelaporan yang terdiri dari 4 poin.

### **2.1.5 Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)**

Auditor internal pemerintah merupakan auditor yang bekerja untuk melayani kebutuhan-kebutuhan pemerintah. Selanjutnya, auditor internal pemerintah disebut sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 47 ayat 2 (a), Aparat Pengawasan Intern Pemerintah merupakan aparat yang melakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara. Menurut Pasal 48 ayat 2, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah melakukan pengawasan intern melalui audit, *review*, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah terdiri atas:

1. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
2. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern.
3. Inspektorat Provinsi.
4. Inspektorat Kabupaten/Kota.

Adapun masing-masing wewenang dan komponen Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yaitu:

1. BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi:
  - a. Kegiatan yang bersifat lintas sektoral;
  - b. Kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; dan

- c. Kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.
2. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi kementerian negara/lembaga yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
3. Inspektorat Provinsi melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah provinsi yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah provinsi.
4. Inspektorat Kabupaten/Kota melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah kabupaten/kota yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah kabupaten/kota.

#### **2.1.6 Kualitas Hasil Kerja**

Kualitas hasil kerja berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Untuk auditor, kualitas kerja dilihat dari kualitas audit yang dihasilkan yang dinilai dari seberapa banyak auditor memberikan respon yang benar dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikan (Tan dan Alison, 1999). Menurut Irahandayani (2003) dalam Mardisar dan Sari (2007), kualitas kerja auditor dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu: berkualitas (dapat dipertanggungjawabkan) dan tidak berkualitas (tidak dapat dipertanggungjawabkan).

Kualitas hasil kerja juga tidak terlepas dari kualitas audit yang dimiliki oleh auditor. Menurut Basuki dan Krisna (2006:209), menyatakan bahwa kualitas audit merupakan suatu *issue* yang kompleks. Terdapat begitu banyak factor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, tergantung dari sudut mana masing-masing pihak memandangnya. Kualitas audit merupakan hal yang sulit untuk diukur sehingga membuatnya menjadi suatu hal yang sensitive bagi perilaku individual yang melakukan audit. Secara teoritis kualitas pekerjaan auditor biasanya dihubungkan

dengan kualifikasi keahlian, ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan, kecukupan bukti pemeriksaan yang kompeten pada biaya yang paling rendah serta independensinya dengan klien.

Selain itu, Otley dan Pierce (1996) dalam Basuki dan Krisna (2006:210), menyatakan kualitas audit sebenarnya melekat pada auditor sebagai pihak pelaksana dari audit, sehingga kualitas audit sangat bergantung pada *judgement* dan integritas dari auditor itu sendiri. Jika auditor adalah seseorang yang berkualitas tinggi dan melakukan pekerjaannya dengan profesional, maka dia akan menghasilkan output yang berkualitas pula, karena diasumsikan mampu mencegah dan mendeteksi praktek-praktek akuntansi yang dipertanyakan dan melaporkan *error* dan *irregularities* dalam akuntansi klien. (Basuki dan Krisna, 2006:210).

Faktor - Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Kerja, Kualitas hasil kerja auditor dipengaruhi oleh elemen-elemen yang ada pada standar audit dan etika profesionalnya, agar dapat menghasilkan hasil kerja yang berkualitas dalam melaksanakan audit, auditor harus mematuhi dan melaksanakan apa yang diwajibkan dalam standar kerja dan etika profesinya. Menurut Arens (1995:77), kepercayaan masyarakat terhadap kualitas pelayanan bidang jabatan dapat dicapai dengan mewajibkan standar pelaksanaan kerja dan perilaku yang tinggi bagi para pelaksananya. Menurut Tunggal (2008:10), standar auditing berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja, tindakan yang harus dilakukan dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur auditing. Standar auditing berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor, namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Indikator Kualitas Hasil Kerja menurut Tan & Alison dalam Reni (2010) kualitas hasil kerja berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Untuk auditor, kualitas kerja dilihat dari :

- 1) kualitas audit yang dihasilkan yang dinilai dari seberapa banyak auditor memberikan respon yang benar dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikan.

- 2) Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan-keputusan yang diambil
- 3) Kompleksitas kerja atau tingkat kerumitan pekerjaan
- 4) Auditor harus mematuhi dan melaksanakan apa yang diwajibkan dalam standar kerja atau etika profesinya.

#### **2.1.6.1 Kompleksitas tugas**

Menurut Kahneman, et al (2011 :247) mendefinisikan kompleksitas tugas sebagai berikut :

“kompleksitas tugas dianggap identik dengan tugas yang sangat sulit (diperlukan kapasitas perhatian atau proses mental yang baik) atau struktur tugas yang rumit (tingkat spesifikasi apa yang harus dilakukan dalam tugas)”.

Menurut Achamd S. Ruky, (2011 : 54) mendefinisikan kompleksitas tugas sebagai berikut:

“kompleksitas tugas dapat diartikan sebagai tingkat kesulitan dan variasi pekerjaan terutama dalam bentuk tekanan terhadap mental dan psikis orang yang melakukan pekerjaan”.

#### **2.1.6.2 Indikator Kompleksitas Tugas**

Menurut William C. Boynton (2010 : 54) terdapat empat indikator penyusunan dari kompleksitas tugas yaitu:

1. Tingkat sulitnya tugas, tingkat sulitnya tugas selalu dikaitkan dengan banyaknya informasi tentang tugas tersebut.
2. Struktur tugas, sementara struktur tugas adalah terkait dengan kejelasan informasi.
3. Banyaknya informasi yang tidak relevan, dalam artian informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang diprediksi.
4. Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya outcome (hasil) yang diterapkan oleh klien dari kegiatan pengauditan.

### 2.1.7 Akuntabilitas

Akuntabilitas berasal dari istilah dalam bahasa Inggris *accountability* yang berarti pertanggungjawaban atau keadaan untuk dipertanggungjawabkan atau keadaan untuk diminta pertanggungjawab. Tetclock (1984:125) mendefinisikan akuntabilitas sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya

Dalam Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan (Pusdiklatwas) BPKP (2007) dijelaskan bahwa akuntabilitas juga dapat berarti sebagai perwujudan pertanggungjawaban seseorang atau unit organisasi, dalam mengelola sumber daya yang telah diberikan dan dikuasai, dalam rangka pencapaian tujuan, melalui suatu media berupa laporan akuntabilitas kinerja secara periodik. Sumber daya dalam hal ini merupakan sarana pendukung yang diberikan kepada seseorang atau unit organisasi dalam rangka memperlancar pelaksanaan tugas yang telah dibebankan kepadanya. Wujud dari sumber daya tersebut pada umumnya berupa sumber daya manusia, dana, sarana prasarana, dan metode kerja.

Dari beberapa pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas adalah dorongan psikologi atau kejiwaan yang mana bisa mempengaruhi auditor untuk mempertanggungjawabkan tindakannya serta dampak yang ditimbulkan akibat tindakannya tersebut kepada lingkungan dimana auditor tersebut melakukan aktivitasnya.

#### 2.1.7.1 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Akuntabilitas

Pada penelitian Alvita (2010:55) terdapat enam faktor yang mempengaruhi sikap akuntabilitas individu sebagai berikut:

1. Latar belakang (*background factors*), seperti usia, jenis kelamin, suku, status sosial ekonomi, suasana hati, sifat kepribadian, dan pengetahuan mempengaruhi sikap dan perilaku individu terhadap sesuatu hal. Di dalam hal ini terdapat tiga faktor latar belakang yakni, faktor personal adalah sikap umum seseorang terhadap sesuatu, sifat *kepribadian (personality traits)*, nilai hidup (*value*), emosi, dan kecerdasan yang 17 dimilikinya. Faktor sosial antara lain adalah usia, jenis kelamin (*gender*), etnis, pendidikan, penghasilan, dan agama.

2. Keyakinan perilaku atau *behavioral belief* yaitu hal-hal yang diyakini oleh individu mengenai sebuah perilaku dari segi positif dan negatif, sikap terhadap perilaku atau kecenderungan untuk bereaksi secara efektif terhadap suatu perilaku, dalam bentuk suka atau tidak suka pada perilaku tersebut.
3. Keyakinan normatif (*normatif belief*), yang berkaitan langsung dengan pengaruh lingkungan, faktor lingkungan sosial khususnya orang-orang yang berpengaruh bagi kehidupan individu (*significant others*) dapat mempengaruhi keputusan individu.
4. Norma subjektif (*subjective norm*) adalah sejauh mana seseorang memiliki motivasi untuk mengikuti pandangan orang terhadap perilaku yang akan dilakukan (*normative belief*). Kalau individu merasa itu adalah hak pribadinya untuk menentukan apa yang akan dia lakukan, bukan ditentukan oleh orang lain di sekitarnya, maka dia akan mengabaikan pandangan orang tentang perilaku yang akan dilakukannya.
5. Keyakinan bahwa suatu perilaku dapat dilaksanakan (*control belief*) diperoleh dari berbagai hal, pertama adalah pengalaman melakukan perilaku yang sama sebelumnya atau pengalaman yang diperoleh karena melihat orang lain (misalnya teman, keluarga dekat) melaksanakan perilaku itu sehingga ia memiliki keyakinan bahwa ia pun akan dapat melaksanakannya. Selain pengetahuan, ketrampilan, dan pengalaman, keyakinan individu mengenai suatu perilaku akan dapat dilaksanakan ditentukan juga oleh ketersediaan waktu untuk melaksanakan perilaku tersebut, tersedianya fasilitas untuk melaksanakannya, dan memiliki kemampuan untuk mengatasi setiap kesulitan yang menghambat pelaksanaan perilaku.
6. Perilaku kemampuan mengontrol (*perceived behavioral control*), yaitu keyakinan (*belief*) bahwa individu pernah melaksanakan atau tidak pernah melaksanakan perilaku tertentu, individu memiliki fasilitas dan waktu untuk melakukan perilaku itu, kemudian individu melakukan estimasi atas kemampuan dirinya apakah dia punya kemampuan atau tidak memiliki kemampuan untuk melaksanakan perilaku itu. Niat untuk melakukan perilaku (*intention*) adalah kecenderungan seseorang untuk memilih melakukan atau tidak melakukan sesuatu pekerjaan. Niat ini ditentukan oleh sejauh mana individu memiliki sikap positif pada perilaku tertentu itu dia mendapat dukungan dari orang-orang lain berpengaruh dalam kehidupannya.

#### **2.1.7.2 Indikator Pengukuran Akuntabilitas**

Pada penelitian Fenydan Yohanes (2012) terdapat dua indikator yang digunakan untuk mengukur akuntabilitas individu yaitu:

1. Motivasi  
Motivasi merupakan satu penggerak dari dalam hati seseorang untuk melakukan atau mencapai sesuatu tujuan. Motivasi juga bisa dikatakan

sebagai rencana atau keinginan untuk menuju kesuksesan dan menghindari kegagalan hidup. Dengan kata lain motivasi adalah sebuah proses untuk tercapainya suatu tujuan. Seseorang yang mempunyai motivasi berarti ia telah mempunyai kekuatan untuk memperoleh kesuksesan dalam kehidupan.

## 2. Kewajiban Sosial

Kewajiban sosial merupakan pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut. Jika seorang akuntan menyadari akan betapa besar perannya bagi masyarakat dan profesinya, maka ia akan memberikan kontribusi yang sangat besar bagi masyarakat dan profesi tersebut.

Pengabdian pada profesi Menurut Hall R (1986) dalam Taufik (2011): “indikator yang penting, pengabdian pada profesi dicerminkan dari dedikasi profesional dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki serta keteguhan untuk tetap melaksanakan pekerjaan meskipun imbalan ekstrinsik kurang”. Sikap ini adalah ekspresi dari pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Pekerjaan didefinisikan sebagai tujuan, bukan hanya sebagai alat untuk mencapai tujuan. Totalitas ini sudah menjadi komitmen pribadi, sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan adalah kepuasan rohani, bau kemudian materi.

Dengan demikian indikator akuntabilitas auditor dalam penelitian ini dapat diukur dengan indikator sebagai berikut:

### a) Motivasi

Motivasi merupakan satu penggerak dalam hati seseorang untuk melakukan atau mencapai sesuatu tujuan. Motivasi bagi auditor merupakan hal penting sebagai penggerak auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit dengan tepat waktu dan sesuai SAK, SAP dan SPAP.

### b) Kewajiban sosial

Kewajiban sosial merupakan pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut. Kewajiban sosial merupakan tanggung jawab yang diemban auditor dalam melaksanakan pekerjaan audit dan laporan audit dimana hasil audit yang sesuai dengan

SAP dan SPAP akan memberikan dampak positif bagi profesi auditor dan penilaian masyarakat pengguna laporan keuangan terhadap profesi auditor dan akan memberikan dampak negatif bagi profesi auditor dan penilaian masyarakat pengguna laporan keuangan terhadap profesi auditor jika hasil audit melanggar SAP dan SPAP.

c) Pengabdian pada profesi

Pengabdian pada profesi dicerminkan dari dedikasi profesionalisme dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki serta keteguhan untuk tetap melaksanakan pekerjaan meskipun imbalan ekstrinsik kurang. Auditor menjalankan pekerjaan auditor dan laporan audit sesuai dengan SAP dan SPAP dengan bertanggungjawab dan tidak memanipulasi hasil audit sesuai dengan keinginan klien dengan pembayaran jasa yang tinggi.

### **2.1.8 Pengetahuan Audit**

Pengetahuan merupakan hasil dari tahu dan ini setelah orang melakukan penginderaan terhadap objek tertentu. Penginderaan terjadi melalui panca indera manusia, yakni indera penglihatan, pendengaran, penciuman, rasa dan raba. Sebagian besar pengetahuan manusia diperoleh melalui mata dan telinga. Dalam wikipedia dijelaskan pengetahuan adalah informasi atau maklumat yang diketahui atau disadari oleh seseorang. Dalam pengertian lain, pengetahuan adalah berbagai gejala yang ditemui dan diperoleh manusia melalui pengamatan akal. Pengetahuan muncul ketika seseorang menggunakan akal budinya untuk mengenali benda atau kejadian tertentu yang belum dilihat atau dirasakan sebelumnya. Faktor-faktor yang mempengaruhi pengetahuan dalam diri seseorang, diantaranya pendidikan, informasi/media massa, sosial budaya dan ekonomi, lingkungan, pengalaman, usia.

Pengetahuan menurut Ishak (2011: 8): “ pengetahuan adalah suatu fakta atau kondisi mengetahui sesuatu dengan baik yang didapat lewat pengalaman dan pelatihan”. Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No.Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 menyatakan auditor

harus mempunyai pengetahuan, keterampilan dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Pimpinan aparat pengawas intern pemerintah harus yakin bahwa latar belakang pendidikan dan kompetensi teknis dari aparat pengawas intern pemerintah harus memadai untuk pekerjaan pemeriksaan yang akan dilaksanakan. Oleh karena itu, pimpinan aparat pengawas intern pemerintah wajib menciptakan kriteria yang memadai tentang pendidikan dan pengalaman dalam mengisi posisi di lingkungan aparat pengawas intern pemerintah.

Aparat pengawas intern pemerintah harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau yang setara. Agar tercipta kinerja audit yang baik maka aparat pengawas intern pemerintah harus mempunyai kriteria tertentu dari pemeriksa (auditor) yang diperlukan untuk merencanakan pemeriksaan (audit), mengidentifikasi kebutuhan profesionalpemeriksa (auditor) dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi pemeriksaan (audit) agar sesuai dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh aparat pengawas intern pemerintah. Sebagaimana peraturan yang dikeluarkan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara tentang Standar Audit Aparat Pengawas Intern Pemerintah Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 yang menyatakan bahwa latar belakang pendidikan pemeriksa bagi Aparat Pengawas Intern Pemerintah harus mempunyai pendidikan formal minimal adalah strata satu atau yang setara. Dengan latar belakang pendidikan sarjana, diharapkan memiliki daya nalar dan logika berfikir yang lebih baik.

Pengetahuan Akuntansi dan Auditing Pengetahuan sangat penting untuk dimiliki oleh semua aparat pengawas intern pemerintah terlebih diantaranya pengetahuan di bidang akuntansi dan auditing. Pengetahuan akuntansi dan auditing ini merupakan dasar penting yang mutlak dimiliki oleh aparat pengawas intern pemerintah sebagai pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan.

Menurut Arens dan Loebbecke (1997:3) akuntansi adalah proses pencatatan, pengelompokan dan pengikhtisaran kejadian-kejadian ekonomi dalam bentuk yang teratur dan logis dengan tujuan menyajikan informasi keuangan yang dibutuhkan untuk pengambilan keputusan. Fungsi akuntansi bagi badan usaha dan masyarakat adalah menyajikan informasi kuantitatif tertentu yang dapat digunakan oleh pimpinan entitas ekonomi maupun pihak lainnya untuk

mengambil keputusan. Agar penyajian tepat, seorang akuntan harus memiliki pengetahuan yang baik mengenai prinsip-prinsip dan aturan-aturan dalam penyusunan informasi akuntansi.

Sedangkan auditing menurut Arens dan Loebbecke (1997: 1), adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Auditing seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.

Selanjutnya Agoes (2004: 3) mendefinisikan auditing sebagai suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Dalam auditing, data akuntansi yang menjadi pokok adalah menentukan apakah informasi yang tercatat telah mencerminkan dengan benar kejadian ekonomi pada periode akuntansi. Oleh karena kriterianya adalah aturan-aturan akuntansi, maka seorang auditor harus memahami aturan-aturan dimaksud dengan baik. Dalam audit laporan keuangan, aturan-aturan yang dimaksud adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Di samping pemahaman mengenai akuntansi, auditor juga harus memiliki keahlian dalam mengumpulkan dan menafsirkan bahan bukti audit.

Pengetahuan akuntansi dan auditing yang dimiliki seorang aparat pengawas intern pemerintah minimal harus mengetahui pemahaman akuntansi dan auditing yang baik, pemahaman dalam bidang *auditing*, pengetahuan praktik akuntansi serta pengetahuan praktik auditing. Dalam penelitian ini pengetahuan akuntansi dan auditing diukur dengan menggunakan indikator yang digunakan yaitu pemahaman tentang akuntansi dan auditing, pemahaman di bidang auditing, pengetahuan dan pengalaman praktik akuntansi, dan pengetahuan dan pengalaman praktik auditing.

### **2.1.9 Independensi**

Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun. Untuk memenuhi pertanggungjawaban

profesionalnya, auditor pemerintah harus bersikap independen karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Independensi menghindarkan diri dari hubungan yang bisa merusak obyektifitas seorang auditor dalam melakukan jasa attestasi. Menurut Pusdiklatwas BPKP dalam Ayuningtias (2012), auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak dan yang tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun.

Dalam SPAP (standar Profesi Akuntan Publik) standar umum ke dua yang berbunyi; *"Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. "*

Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Di sektor pemerintahan independensi APIP berarti bahwa posisi APIP ditempatkan secara tepat sehingga bebas dari intervensi, dan memperoleh dukungan yang memadai dari pimpinan tertinggi organisasi sehingga dapat bekerja sama dengan auditi dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa (PERMENPAN Nomor PER/05/M.PAN/03/2008).

Independensi merupakan jati diri yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Auditor internal harus mempunyai tingkat independensi yang sama dengan auditor eksternal. Karena tanpa memiliki tingkat independensi yang tinggi terhadap pekerjaannya maka hasil audit tidak akan obyektif dan opini publik terhadap pekerjaan auditor internal akan semakin menurun.

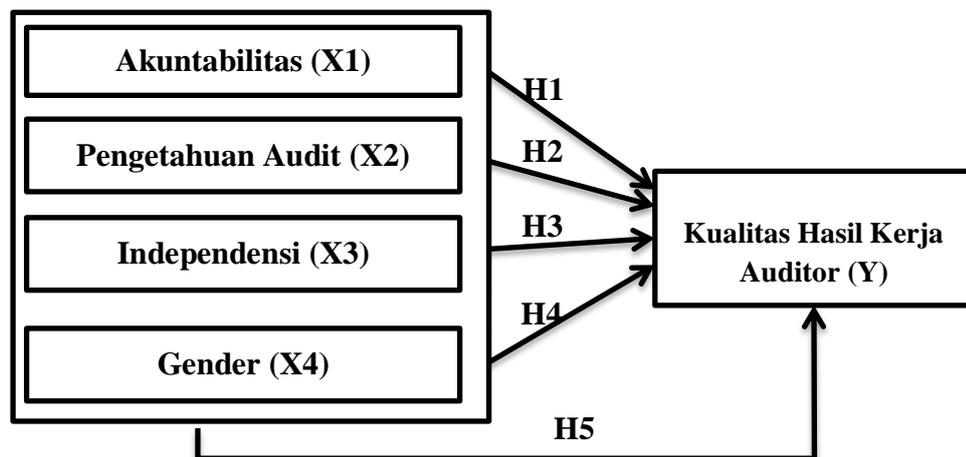
### 2.1.10 Gender

Pengertian dari gender yang pertama ditemukan dalam kamus adalah penggolongan secara gramatikal terhadap kata-kata benda dan katakata lain yang berkaitan dengannya, yang secara garis besar berhubungan dengan keberadaan dua jenis kelamin serta ketiadaan jenis kelamin atau kenetralan.

Menurut Jamilah (2007:2), " *gender* diduga menjadi salah satu faktor level individu yang turut mempengaruhi kualitas hasil kerja auditor internal seiring dengan terjadinya perubahan pada kompleksitas tugas dan pengaruh tingkat kepatuhan terhadap etika". Temuan riset literatur psikologis kognitif dan pemasaran juga menyebutkan bahwa wanita diduga lebih efisien dan efektif dalam memproses informasi saat adanya kompleksitas tugas dalam pengambilan keputusan dibandingkan dengan pria.

## 2.2 Kerangka Pemikiran

Kerangka Pemikiran merupakan model konsptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting (Sugiyono, 2014:88). Berikut ini merupakan kerangka pemikiran dari penelitian ini.



**Gambar 2.2**  
**Kerangka Pemikiran**

Berdasarkan gambar kerangka pemikiran di atas, dapat dijelaskan bahwa variabel Independen yaitu akuntabilitas (X1), pengetahuan audit (X2),

independensi (X3) dan *gender* (X4) berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu kualitas hasil kerja Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Y1) baik secara simultan maupun secara parsial.

### **2.3 Penelitian Terdahulu**

Penelitian mengenai kualitas hasil kerja auditor serta faktor yang mempengaruhi seperti, akuntabilitas dan pengetahuan audit telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Penelitian-penelitian tersebut banyak memberikan masukan serta kontribusi tambahan bagi auditor untuk menghasilkan para auditor yang berkualitas serta menunjukkan hasil-hasil penelitian terdahulu mengenai kualitas hasil audit.

Menurut hasil penelitian Buansari (2010) yang menjelaskan tentang Pengaruh Akuntabilitas, Kompetensi, Independensi, Kecerdasan Emosional terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal dimana Akuntabilitas dan Independensi tidak signifikan terhadap kualitas hasil auditor internal, sedangkan kompetensi dan kecerdasan emosional berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor internal.

Menurut hasil penelitian Salsabila (2011) yang melakukan penelitian pada Inspektorat Provinsi DKI Jakarta mengenai Pengaruh Pengetahuan Audit, Akuntabilitas dan Gender terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal dimana Pengaruh akuntabilitas dan pengetahuan audit terhadap kualitas hasil kerja auditor internal menunjukkan hasil yang signifikan tetapi pengaruh gender terhadap kualitas hasil kerja auditor internal menunjukkan hasil yang tidak signifikan.

Menurut hasil penelitian Ashari (2011) yang meneliti pada Inspektorat Provinsi Maluku Utara mengenai Pengaruh Keahlian, Independensi dan Etika Terhadap Kualitas Auditor Pada Inspektorat Provinsi Maluku Utara dimana Pengaruh Keahlian dan Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor tetapi pengaruh etika tidak signifikan terhadap kualitas auditor.

**Tabel 2.3**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Penelitian	Judul	Variabel yang Diteliti	Hasil Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1	Istihayu Putri Buansari (2010)	Pengaruh Akuntabilitas, Kompetensi, Independensi, Kecerdasan Emosional terhadap kualitas hasil kerja auditor internal	Akuntabilitas, kompetensi, independensi, kecerdasan emosional dan kualitas hasil kerja auditor internal	Akuntabilitas dan independensi tidak signifikan terhadap kualitas hasil auditor internal, sedangkan kompetensi dan kecerdasan emosional berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor internal.	Memiliki 2 variabel yang sama seperti akuntabilitas (X1) dan independensi (X3).	memiliki 2 variabel independen yang berbeda yaitu <i>gender</i> (X4) dan pengetahuan audit (X2)

2	Ainia Salsabila (2011)	Pengaruh Akuntabilitas, Pengetahuan Audit dan Gender Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal	Kualitas Hasil kerja auditor, akuntabilitas dan pengetahuan audit dan gender	Pengaruh akuntabilitas dan pengetahuan audit terhadap kualitas hasil kerja auditor internal menunjukkan hasil yang signifikan tetapi pengaruh gender terhadap kualitas hasil kerja auditor internal menunjukkan hasil yang tidak signifikan.	Memiliki 3 variabel yang sama seperti akuntabilitas (X1), pengetahuan audit (X2) dan gender (X4).	Memiliki 1 variabel yang berbeda yaitu independensi (X3).
3	Ruslan Ashari (2011)	Pengaruh Keahlian, Independensi dan Etika Terhadap Kualitas Auditor Pada Inspektorat Provinsi Maluku Utara	Kualitas auditor, Keahlian, independensi dan etika	Pengaruh Keahlian dan Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor tetapi pengaruh etika tidak signifikan terhadap kualitas auditor.	Memiliki 1 variabel yang sama seperti Independensi (X4).	Memiliki 3 variabel yang berbeda yaitu akuntabilitas (X1), pengetahuan audit (X2) dan gender (X4)

## 2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara yang hendak diuji kebenarannya dengan melihat hasil analisis penelitian. Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka dapat dirumuskan penelitian sebagai berikut:

### 2.4.1 Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kualitas Hasil Kerja APIP

Tugas Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan adalah membantu Gubernur dalam melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan Pemerintah di Provinsi Sumatera Selatan. APIP sebagai pengawas dan konsultan intern pemerintah, tentu kualitas hasil kerja aparat pengawasan intern pemerintah ini secara tidak langsung juga akan mempengaruhi tepat atau tidaknya keputusan yang akan diambil serta mempengaruhi kualitas hasil auditnya. Kualitas hasil kerja audit tersebut berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan, sehingga auditor dituntut harus memiliki rasa bertanggungjawab (akuntabilitas) dalam setiap melaksanakan pekerjaannya dan memiliki sikap profesional, agar dapat mengurangi pelanggaran atau penyimpangan yang dapat terjadi pada proses pengauditan, sehingga akuntabilitas dan profesionalisme merupakan elemen penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Semakin tingginya akuntabilitas dalam melaksanakan tugas dari Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) maka akan semakin baik kualitas hasil kerjanya. Hipotesis selanjutnya yang dapat dikembangkan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

***H<sub>1</sub> : Akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja APIP***

### 2.4.2 Pengaruh Pengetahuan Audit terhadap Kualitas Hasil Kerja APIP

Pengetahuan seorang auditor internal dalam bidang audit juga dapat mempengaruhi kualitas hasil audit yang dilakukan. Pengetahuan sangat penting untuk dimiliki oleh semua auditor, terlebih pengetahuan di bidang akuntansi dan *auditing*. Kedua pengetahuan tersebut merupakan dasar yang penting yang menjadi modal bagi seorang auditor, terlebih pada saat melakukan pengauditan atas laporan keuangan. Pengetahuan audit bisa diperoleh dari berbagai pelatihan

formal maupun dari pengalaman khusus, berupa kegiatan seminar, loka karya, serta pengarahan dari auditor senior kepada auditor juniornya. Semakin tinggi pengetahuan audit yang dimiliki oleh setiap Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) maka akan semakin berkualitas hasil kerjanya. Berdasarkan pernyataan tersebut peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut :

***H<sub>2</sub> : Pengetahuan audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja APIP***

#### **2.4.3 Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Hasil Kerja APIP**

Independensi auditor dalam melakukan pemeriksaan akan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Auditor harus bebas dari kepentingan terhadap perusahaan dan laporan keuangan yang dibuatnya. Sejalan dengan peraturan Menpan No. Per/05/M.Pan/03/2008, dan berdasarkan peraturan BPK No. 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Jika Independensi bagi setiap Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dilaksanakan dengan baik maka semakin mempengaruhi hasil pemeriksaan dari APIP. Berdasarkan peraturan pemerintah diatas maka dapat disimpulkan :

***H<sub>3</sub> : Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja APIP***

#### **2.4.4 Pengaruh Gender terhadap Kualitas Hasil Kerja APIP**

Kualitas hasil kerja auditor juga sangat dipengaruhi oleh karakteristik individu masing masing. Karakteristik individu tersebut salah satunya adalah jenis kelamin yang telah membedakan individu sebagai sifat dasar pada kodrat manusia. *gender* diduga menjadi salah satu faktor level individu yang turut mempengaruhi kualitas hasil kerja auditor internal seiring dengan terjadinya perubahan pada kompleksitas tugas dan pengaruh tingkat kepatuhan terhadap etika. Oleh karena itu, hipotesis selanjutnya adalah:

***H<sub>4</sub> : Gender berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja APIP***

#### **2.4.5 Akuntabilitas, Pengetahuan Audit Independensi dan *Gender* secara bersama-sama Berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Kerja APIP**

Akuntabilitas, pengetahuan audit, independensi dan *gender* diharapkan menjadi gambaran atas kualitas APIP di Inspektorat Sumatera Selatan, Oleh karena itu, hipotesis selanjutnya adalah:

***H<sub>5</sub> : Akuntabilitas, Pengetahuan Audit Independensi dan *Gender* berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja APIP***

