

BAB II

KUALITAS AUDIT INTERNAL, PENGALAMAN DAN AKUNTABILITAS

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Pengertian Audit

- Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008, audit adalah: “Proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah”.
- Menurut Leo Hebert (2005) pengertian *auditing* adalah: “Suatu proses kegiatan selain bertujuan untuk mendeteksi kecurangan atau penyelewengan dan memberikan simpulan atas kewajaran penyajian akuntabilitas, juga menjamin ketaatan terhadap hukum, kebijaksanaan dan peraturan melalui pengujian apakah aktivitas organisasi dan program dikelola secara ekonomis, efisien dan efektif”.
- Menurut Malan (1984) pengertian audit adalah: “Suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai asersi atas tindakan dan kejadian ekonomi, kesesuaian dengan standar yang telah ditetapkan dan kemudian mengkomunikasikannya kepada pihak pemakai”.

2.1.2 Jenis-jenis Audit

Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004 serta SPKN, terdapat tiga jenis audit, yaitu:

2.1.2.1 Audit Keuangan

Merupakan audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) serta untuk mengeksperimen suatu opini yang jujur mengenai posisi keuangan, hasil operasi dan arus kas, 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.

2.1.2.2 Audit Kinerja

Merupakan pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti 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.

2.1.2.3 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*), revidu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agrees-upon procedures*) yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang dengan hasil audit berupa rekomendasi. Audit

dengan tujuan tertentu mencakup audit atas hal-hal lain di bidang keuangan, audit investigatif, dan audit atas sistem pengendalian internal.

2.1.3 Proses Audit Sektor Publik

Langkah-langkah dalam proses audit (Indra Bastian, et.al) adalah:

2.1.3.1 Perencanaan Audit Sektor Publik

Pada audit sektor publik, perencanaan merupakan tahap yang vital dalam audit meliputi tahap-tahap yakni (1) pemahaman atas sistem akuntansi keuangan sektor publik, (2) penentuan tujuan dan lingkup audit yang ditetapkan sesuai dengan mandat dan wewenang lembaga audit dan pengawas, (3) penilaian resiko atas resiko pengendalian, resiko bawaan, resiko deteksi, (4) penyusunan rencana audit, (5) penyusunan program audit.

2.1.3.2 Pelaksanaan Audit Sektor Publik

Dalam pelaksanaan audit sektor publik, terdapat definisi struktur pengendalian internal. Ada 3 golongan tujuan yang terdiri atas (1) keandalan laporan keuangan, (2) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku dan (3) efektivitas dan efisiensi operasi. Pada jenis pengendalian internal juga meliputi atas organisasi, pemisahan tugas, fisik, persetujuan dan otorisasi, akuntansi, personil, supervisi dan manajemen. Unsur-unsur dari struktur pengendalian internal meliputi atas lima unsur pokok yakni: (1) lingkungan pengendalian, (2) penaksiran resiko, (3) informasi dan komunikasi, (4) aktivitas pengendalian, dan (5) pemantauan. Dalam pengendalian internal perlu pemahaman atas struktur pengendalian internal.

Ada 3 jenis prosedur audit yakni: (1) mewawancarai personel dinas/instansi yang berkaitan dengan unsur struktur pengendalian, (2) melakukan inspeksi terhadap dokumen dan catatan dan (3) melakukan pengamatan atas kegiatan dinas/instansi. Hal yang terpenting adalah informasi yang dikumpulkan oleh auditor yakni: (1) rancangan dari berbagai kebijakan dan prosedur, (2) apakah kebijakan dan prosedur benar-benar dilaksanakan. Pada perancangan pengujian substantif, auditor harus menghimpun bukti yang cukup.

Perancangan dimaksud meliputi: (1) sifat pengujian, (2) waktu pengujian, dan (3) luas pengujian. Adapun prosedur untuk melaksanakan pengujian substantif terdiri atas 8 (delapan) prosedur yakni: (1) pengajuan pertanyaan, (2) pengamatan atau observasi, (3) inspeksi atas dokumen dan catatan, (4) perhitungan kembali, (5) konfirmasi, (6) analisis, (7) pengusutan dan (8) penelusuran.

Begitu juga dengan sifat atau jenis substantif, dimana ada tiga jenis pengujian substantif yang digunakan yakni: (1) pengujian rinci atau rincian saldo, (2) pengujian rinci atau rincian transaksi dan (3) prosedur analitis. Dalam penentuan saat pelaksanaan pengujian substantif dilakukan jika resiko rendah maka pengujian substantif lebih baik dilaksanakan pada atau mendekati tanggal neraca. Adapun juga mengenai luas pengujian substantif yakni semakin rendah tingkat resiko yang dapat diterima, maka semakin banyak bukti yang diperlukan.

2.1.3.3 Pelaporan Audit Sektor Publik

Pada tahapan akhir dari audit sektor publik yakni pelaporan, pada pelaporan ini, perlu diperhatikan beberapa item diantaranya yakni (1) tinjauan kertas kerja dan kesimpulan. Kertas kerja merupakan media penghubung antara catatan klien dengan laporan audit. Kepemilikan kertas kerja sepenuhnya ada ditangan auditor. (2) Kertas kerja dan standar pelaporan. Kertas kerja berhubungan erat dengan standar pelaporan dimana diperlukan untuk berjaga-jaga terhadap tuntutan pemakai laporan keuangan dan sanksi lembaga profesi. (3) Isi kertas kerja.

Kertas kerja merupakan bukti dilaksanakannya standar audit dan program audit yang telah ditetapkan. Isi dokumentasi dari kertas kerja memperlihatkan pemeriksaan telah direncanakan dan disupervisi dengan baik, pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian internal yang telah diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang telah dilakukan, bukti audit yang telah diperoleh, prosedur yang telah diterapkan dan pengujian yang telah dilaksanakan sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Adapun hal-hal yang harus diperhatikan dalam membuat kertas kerja yakni (1) lengkap, (2) teliti, (3) ringkas, (4) jelas dan (5) rapi. Pembuatan kertas kerja harus mempunyai maksud dan tujuan yang jelas. Auditor dan asistennya sering memperoleh keterangan lisan dari klien dan karyawan klien. Pertanyaan yang belum terjawab jangan ditinggalkan tidak terjawab begitu saja. Pembuatan kertas kerja harus

menulis semua persoalan relevan yang dihadapi selama pemeriksaan. Memiliki kriteria kertas kerja yang baik.

Jenis kertas kerja terdiri dari program audit, neraca saldo, ringkasan jurnal penyesuaian dan jurnal pengklasifikasian kembali, daftar pendukung, daftar utama, memorandum audit serta dokumentasi informasi pendukung. Disusunan kertas kerja harus disajikan dalam susunan yang sistematis yakni terdiri dari: (a) draf laporan audit, (b) laporan keuangan independen, (c) ringkasan informasi yang diperoleh, (d) program audit, (e) laporan keuangan atas neraca lajur yang dibuat, (f) ringkasan jurnal penyesuaian, (g) neraca saldo, (h) daftar utama dan (i) daftar pendukung.

Auditor harus menelaah kertas kerja yang dibuat oleh staff maupun asistennya. Kertas kerja adalah milik kantor akuntan publik dan bukan milik pribadi auditor maupun klien. Jenis pengarsipan kertas kerja terdiri dari arsip permanen dan arsip sementara/kini. Memiliki hubungan antar kertas kerja audit. Melaporkan Berbagai macam temuan. Standar audit pemerintah membagi audit menjadi dua kelompok yaitu audit keuangan dan audit kinerja.

Jenis-jenis laporan audit terdiri dari: (1) laporan audit tahunan, (2) laporan audit triwulan, (3) laporan kemajuan kinerja bulanan, (4) laporan survei pendahuluan, (5) laporan audit interim. Dalam pelaporan ini juga tergambar dengan jelas bentuk temuan. Bentuk temuan merupakan kertas kerja audit yang paling kritis, jika terdapat hal penting dan kritis auditor harus mempunyai waktu untuk mendokumentasikan dengan hati-hati.

2.1.4 Jenis-jenis Auditor

Orang atau kelompok yang melakukan audit dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan Mulyadi (2002) dalam Rapina dan Hana (2011):

2.1.4.1 Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau penanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Di Indonesia, auditor pemerintah dibagi menjadi dua yaitu:

- Auditor eksternal pemerintah yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Badan Pemeriksa Keuangan merupakan badan yang tidak tunduk kepada pemerintah sehingga diharapkan dapat independen.
- Auditor internal Pemerintah atau yang dikenal sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden. Inspektorat Jenderal (Itjen)/Inspektorat Utama (Ittama)/Inspektorat yang bertanggung jawab kepada Menteri/Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND). Inspektorat Pemerintah Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur, dan Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota.

2.1.4.2 Auditor Independen atau akuntan publik

Auditor profesional yang menjual jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya.

2.1.4.3 Auditor Internal

Auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya pengawasan terhadap kekayaan organisasi, menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian dalam organisasi.

2.1.5 Auditor Internal Pemerintah

Auditor internal dipegang oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten atau Kota.

- Menurut Permenpan No. PER/05/M.PAN/03/2008 menyatakan bahwa: “Auditor intern adalah pegawai negeri sipil yang mempunyai jabatan fungsional auditor dan/atau pihak lain yang diberi tugas, wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah untuk dan atas nama APIP.

- Menurut Arens-loebbecke (2005) mengatakan “Internal auditor adalah seseorang yang bekerja sebagai karyawan suatu organisasi untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen”
- Menurut Mulyadi, terdapat tiga tipe yaitu auditor independen, auditor intern dan auditor pemerintah. Auditor yang bekerja pada bidang pemerintahan adalah auditor pemerintah. Auditor pemerintah dapat didefinisikan sebagai auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di BPKP, BPK, Inspektorat dan instansi pajak.

Auditor internal merupakan seorang auditor yang bertugas menilai fungsi organisasi. Meriviu tindakan organisasi, selain itu melakukan suatu pemeriksaan yang mengukur, mengevaluasi dan melaporkan efektivitas pengendalian internal, keuangan dan efisiensi dalam penggunaan sumber daya organisasi. Penelitian ini fokus kepada auditor internal pemerintahan, yaitu auditor Inspektorat. Inspektorat merupakan lembaga pengawasan di lingkungan pemerintah daerah, baik ditingkat Provinsi, Kabupaten dan Kota. Inspektorat memainkan peran sangat penting dan signifikan dalam kemajuan dan keberhasilan pemerintah daerah dalam menyelenggarakan pemerintahan di daerah agar dapat mencapai tujuan dan sasaran yang telah

ditetapkan. Kegiatan yang dilakukan oleh Inspektorat adalah kegiatan audit, yang meliputi:

1. Pemeriksaan secara berkala dan komprehensif terhadap kelembagaan pegawai daerah, keuangan daerah, barang daerah dan urusan pemerintah,
2. Pemeriksaan dana desentralisasi,
3. Pemeriksaan dana dekonstralisasi,
4. Pemeriksaan tugas pembantuan,
5. Pemeriksaan terhadap kebijakan pinjaman dan hibah luar negeri.

Selain pemeriksaan (audit), auditor Inspektorat dapat juga melakukan pemeriksaan tertentu dan audit terhadap laporan mengenai indikasi kemungkinan terjadinya tindakan penyimpangan korupsi, kolusi dan nepotisme dalam penyelenggaraan pemerintah daerah. Auditor Inspektorat bertanggungjawab terhadap Gubernur, maka peran Auditor Inspektorat sangat penting serta hasil audit yang dihasilkan auditor inspektorat cukup disoroti oleh masyarakat.

Auditor Inspektorat melakukan proses audit terhadap pemerintah daerah, kemudian dari hasil tersebut diberikan pada Gubernur. Pihak BPK melakukan pemeriksaan atas laporan hasil audit yang telah dibuat oleh auditor inspektorat, agar BPK dapat mengeluarkan opini terhadap laporan hasil audit yang telah dibuat tersebut. Maka, hasil audit auditor inspektorat menjadi '*second opinion*' bagi BPK dalam melakukan proses audit.

2.1.6 Tugas dan Fungsi Auditor Inspektorat

Dalam peraturan daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 7 Tahun 2008 Tentang Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat, pada pasal 4 dijelaskan bahwa Inspektorat mempunyai tugas melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah Provinsi, pelaksanaan pembinaan atas penyelenggaraan Pemerintahan Daerah Kabupaten/Kota dan pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah Kabupaten/Kota.

Selanjutnya pada pasal 5, untuk melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 Inspektorat mempunyai fungsi:

- a. Perencanaan program pengawasan
- b. Perumusan kebijakan dan fasilitas pengawasan
- c. Pemeriksaan, pengusutan, pengujian dan penilaian tugas pengawasan
- d. Pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintah daerah,
- e. Pembinaan atas penyelenggaraan pemerintah daerah Kabupaten/Kota dan pelaksanaan urusan pemerintah di daerah Kabupaten/Kota
- f. Penyelenggaraan kegiatan ketatausahaan.

Susunan Organisasi di Inspektorat terdapat pada pasal 6, yang isinya:

(1) Unsur organisasi Inspektorat terdiri dari:

- a. Pimpinan: Inspektur
- b. Pembantu Pimpinan: Sekretariat yang terdiri dari Subbagian.

c. Pelaksana :

- Inspektorat Pembantu
- Kelompok Jabatan Fungsional

(2) Susunan Organisasi Inspektorat, terdiri dari:

a. Sekretariat, terdiri dari:

1. Subbagian Program dan Keuangan.
2. Subbagian Umum.
3. Subbagian Data, Teknologi Informasi, Monitoring dan Evaluasi.

b. Inspektur Pembantu Bidang Pemerintahan,

c. Inspektur Pembantu Bidang Perekonomian,

d. Inspektur Pembantu Bidang Kesejahteraan Rakyat,

e. Inspektur Pembantu Bidang Sarana dan Prasarana,

f. Kelompok Jabatan Fungsional.

2.1.6.1 Kelompok Jabatan Fungsional

Dalam Peraturan Gubernur Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 51 Tahun 2008 tentang Rincian Tugas dan Fungsi Inspektorat pada pasal 19 menjelaskan mengenai Kelompok Jabatan Fungsional, sebagai berikut:

1. Kelompok Jabatan Fungsional mempunyai tugas melaksanakan kegiatan pengawasan sesuai keahlian masing-masing.

2. Kelompok Jabatan Fungsional dalam melakukan pengawasan dapat dibagi-bagi dalam tim,
3. Pejabat Fungsional pada Inspektorat dalam melaksanakan tugasnya bertanggung jawab langsung kepada Inspektur.

Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 66 Tahun 2007 Jabatan Auditor terdiri:

Tabel 2.1
Jabatan dan Peran Auditor

Jabatan	Peran
Auditor Trampil	
- Pelaksana	Anggota Tim
- Pelaksana Lanjutan	Anggota Tim
- Penyelia	Anggota Tim
Auditor Ahli	
- Pertama	Anggota Tim
- Muda	Ketua Tim
- Madya	Pengendali Teknis
- Utama	Pengendali Mutu

Sumber: Badan Perpustakaan dan Arsip Daerah Provinsi DIY (2009)

Dalam pasal 20 dinyatakan bahwa kelompok jabatan fungsional dalam pelaksanaan tugasnya dibentuk pemeranan sebagai pengendali mutu, pengendali teknis, ketua tim dan anggota tim dalam rangka pengawasan ditetapkan oleh Inspektur.

2.1.7 Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP)

Merupakan revisi atas Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah yang disusun oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) tahun 1996. 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.

2.1.7.1 Landasan Hukum

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

2.1.7.2 Pengertian Standar Audit APIP

Standar audit APIP adalah kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit yang wajib dipedomani oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

2.1.7.3 Tujuan dan Fungsi Standar Audit APIP

Tujuan standar audit APIP adalah:

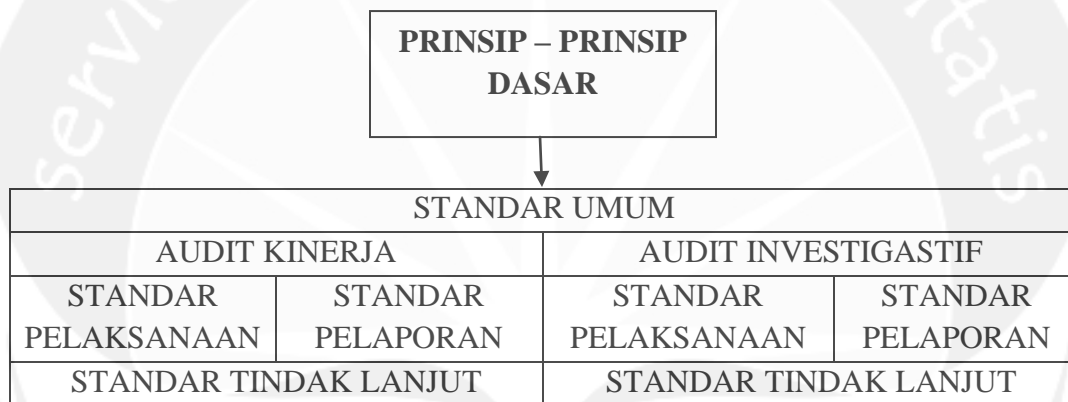
- a. Menetapkan prinsip-prinsip dasar untuk merepresentasikan praktik-praktik audit yang seharusnya.
- b. Menyediakan kerangka kerja pelaksana dan peningkatan kegiatan audit intern yang memiliki nilai tambah.
- c. Menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit.
- d. Mempercepat perbaikan kegiatan operasi 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).

Tabel 2.2
Standar Audit



Menurut Indra Bastian (2006:210) “standar audit 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 (BPKP, 2009 : 36).

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.

2.1.7.3.1 Standar Umum menyatakan:

- Visi, misi, tujuan, kewenangan dan tanggung jawab APIP harus dinyatakan secara tertulis, disetujui dan ditandatangani oleh pimpinan tertinggi organisasi.
- Pimpinan APIP bertanggung jawab kepada pimpinan tertinggi organisasi agar tanggung jawab pelaksanaan audit dapat terpenuhi.
- Auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukan.
- Jika independensi atau obyektivitas terganggu baik secara faktual maupun penampilan, maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP.
- Auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata satu (S-1) atau yang setara.
- Kompetensi teknis yang harus dimiliki oleh auditor adalah auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi.
- Auditor harus mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*).

- APIP dapat menggunakan tenaga ahli apabila APIP tidak mempunyai keahlian yang diharapkan untuk melaksanakan penugasan.
- Auditor harus menggunakan keahlian profesional dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dengan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan.
- Auditor harus mematuhi kode etik yang ditetapkan.

2.1.7.3.2 Standar Pelaksanaan audit menyatakan :

- Dalam setiap penugasan audit, auditor harus menyusun rencana kerja yang terdiri dari penetapan sasaran, ruang lingkup, metodologi, dan alokasi sumberdaya.
- Pada setiap tahap audit, pekerjaan auditor harus disupervisi secara memadai untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatkan kemampuan auditor.
- Auditor harus mengumpulkan dan menguji bukti untuk mendukung kesimpulan dan temua audit
- Auditor harus mengembangkan temuan yang diperoleh selama pelaksanaan audit.
- Auditor harus menyiapkan dan menata-usahakan dokumen audit kinerja dalam bentuk kertas kerja audit. Dokumen audit harus disimpan secara tertib dan sistematis agar dapat secara efektif diambil kembali, dirujuk dan dianalisis.

2.1.7.3.3 Standar Pelaporan menyatakan:

- Auditor harus membuat laporan hasil audit sesuai dengan penugasannya yang disusun dalam format yang sesuai, segera setelah selesai melakukan audit.
- Laporan hasil audit harus dibuat secara tertulis dan segera, yaitu pada kesempatan pertama setelah berakhirnya pelaksanaan audit.
- Laporan hasil audit harus dibuat dalam bentuk dan isi yang dapat dimengerti oleh auditi dan pihak lain yang terkait.
- Auditor harus melaporkan adanya kelemahan atas sistem pengendalian intern auditi.
- Auditor harus melaporkan adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatuhan.
- Laporan hasil audit harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan serta jelas dan ringkas mungkin.
- Auditor harus meminta tanggapan atas pendapat terhadap kesimpulan, temuan, rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh auditi secara tertulis dari pejabat auditi yang bertanggungjawab.
- Laporan hasil audit diserahkan kepada pimpinan organisasi, auditi, dan pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil audit sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

2.1.8 Pengalaman

Sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti kliennya (Arens *dkk.*, 2004). Tingkat pendidikan formal saja tidak cukup untuk menghasilkan tenaga yang profesional dan berkualitas tinggi, tetapi pengalaman dilapangan memiliki peran penting dalam menentukan kualitas seorang auditor.

Indikator yang diukur dalam variabel pengalaman adalah dari dilihat dari segi lama bekerja sebagai auditor, frekuensi pemeriksaan yang telah dilakukan Aji (2009) serta ditambah banyaknya pelatihan yang telah diikutinya (Mansur 2007). Pengalaman merupakan hal yang penting bagi auditor, terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat auditor, auditor yang sudah berpengalaman biasanya lebih dapat mengingat kesalahan atau kekeliruan yang tidak lazim/wajar dan lebih selektif terhadap informasi-informasi yang relevan dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman (Meidawati, 2001 dalam Asih, 2006 : 13).

Penelitian Herliansyah, Yudhi, Meifida (2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (*job*). Hasil penelitian Herliansyah *dkk.* (2006), Menunjukkan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi yang tidak relevan terhadap judgment auditor. semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki

auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan (Alim *dkk.*, 2007).

Penelitian Gusnardi (2003) dalam Susetyo (2009) mengemukakan bahwa pengalaman audit (*audit experience*) dapat diukur dari jenjang jabatan dalam struktur tempat auditor bekerja, tahun pengalaman, gabungan antara jenjang jabatan dan tahun pengalaman, keahlian yang dimiliki auditor yang berhubungan dengan audit, serta pelatihan-pelatihan yang pernah diikuti oleh auditor tentang audit. Penelitian serupa dilakukan oleh Tubbs (1992) yang menunjukkan bahwa subyek yang mempunyai pengalaman audit lebih banyak, maka akan menemukan kesalahan yang lebih banyak dan item-item kesalahannya lebih besar dibandingkan auditor yang pengalaman auditnya lebih sedikit.

Purnamasari (2005) dalam Asih (2006) memberikan kesimpulan bahwa seorang pegawai yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya: 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan dan 3) mencari penyebab munculnya kesalahan. Sebagai seorang auditor yang profesional, harus menjalani pelatihan yang cukup. Pelatihan di sini dapat berupa kegiatan-kegiatan seperti seminar, simposium, lokakarya, dan kegiatan penunjang keterampilan yang lain. Selain kegiatan-kegiatan tersebut, pengarahan yang diberikan oleh auditor senior kepada auditor junior juga bisa dianggap sebagai salah satu bentuk pelatihan karena kegiatan ini dapat meningkatkan kerja auditor, melalui program pelatihan dan praktik-praktik audit yang dilakukan para auditor.

Variabel pengalaman akan diukur dengan menggunakan indikator lamanya bekerja, frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah dilakukan, dan banyaknya pelatihan yang telah diikutinya. Secara teknis, semakin banyak tugas yang dia kerjakan, akan semakin mengasah keahliannya dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan *treatment* atau perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaannya dan sangat bervariasi karakteristiknya (Aji, 2009:5).

2.1.9 Akuntabilitas

Terdapat berbagai definisi tentang akuntabilitas, diuraikan sebagai berikut:

- Akuntabilitas merupakan perwujudan pertanggungjawaban seseorang atau unit organisasi, dalam mengelola sumber daya yang telah diberikan dan dikuasai dalam rangkaian pencapaian tujuan organisasi, 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 berupa sumber daya manusia, dana, sarana prasarana dan metoda kerja (Modul AKIP, 2007).
- Akuntabilitas adalah bentuk dorongan psikis yang membuat seseorang bertanggung jawab semua tindakan dan keputusan yang diambil.

Dari definisi akuntabilitas tersebut, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk

mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan melalui media pertanggungjawaban secara periodik. Menurut Mardiasmo (2005), akuntabilitas adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban.

Dalam sektor publik, akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik (Stanbury, 2003), sehingga kualitas dari hasil suatu pekerjaan pemeriksa dapat dipengaruhi oleh rasa kebertanggungjawaban (akuntabilitas) yang dimiliki pemeriksa dalam menyelesaikan pekerjaan audit.

Menurut UNDP, akuntabilitas adalah evaluasi terhadap proses pelaksanaan kegiatan/kinerja organisasi untuk dapat dipertanggungjawabkan serta sebagai umpan balik bagi pimpinan organisasi untuk dapat lebih meningkatkan kinerja organisasi pada masa yang akan datang. Sedangkan menurut standar akuntabilitas instansi pemerintah yang diterbitkan oleh BPKP, akuntabilitas merupakan kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau

pertanggungjawaban. Pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara mencakup akuntabilitas yang harus diterapkan semua entitas oleh pihak yang melakukan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Akuntabilitas diperlukan untuk dapat mengetahui pelaksanaan program yang dibiayai dengan keuangan negara, tingkat kepatuhannya terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta untuk mengetahui tingkat kehematan, efisiensi, dan efektivitas dari program tersebut. Ada banyak penelitian yang membuktikan adanya hubungan dan pengaruh akuntabilitas seseorang terhadap kualitas audit, Penelitian mengenai akuntabilitas pernah dilakukan oleh Messier dan Quilliam (1992) dalam Diani dan Ria (2007), meneliti tentang akuntabilitas seseorang terhadap kualitas pekerjaan, yang mengungkapkan bahwa akuntabilitas yang dimiliki oleh seorang auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam pengambilan keputusan, dalam hal ini keputusan audit yang berpengaruh terhadap kualitas audit.

Dari berbagai penelitian yang telah dijelaskan sebelumnya, akuntabilitas itu sendiri merupakan perwujudan publik untuk dapat mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui suatu media yang diharapkan dapat melakukan pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Dalam dunia birokrasi, akuntabilitas suatu instansi pemerintah merupakan perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan misi instansi yang bersangkutan.

Akuntabilitas menjelaskan peran dan tanggungjawab pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan dan kedisiplinan dalam melengkapi pekerjaan dan pelaporan. Penelitian tentang akuntabilitas juga pernah dilakukan Kalbers dan Forgaty (1995) dalam Aji (2009) dengan menggunakan 3 dimensi meliputi: tanggung jawab, informasi yang diberikan serta ketepatan laporan. Dalam penelitian tersebut menunjukkan akuntabilitas berpengaruh secara simultan dan secara parsial terhadap kualitas audit, dan variabel akuntabilitas mempunyai pengaruh paling besar terhadap kualitas audit

2.1.10 Kualitas Audit Internal

Kualitas audit adalah sikap auditor dalam melaksanakan tugasnya yang tercermin dalam hasil pemeriksaannya yang dapat diandalkan sesuai dengan standar yang berlaku. Hasil audit pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah dikatakan berkualitas jika hasil pemeriksaan (audit) dapat meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas, serta dapat memberikan informasi pembuktian ada tidaknya penyimpangan dari standar-standar audit di sektor pemerintahan. Elfarini (2007) menyatakan bahwa pengukuran kualitas proses audit terpusat pada kinerja yang dilakukan auditor dan kepatuhan pada standar yang telah digariskan.

Agar dapat mengukur kualitas audit internal yang dilakukan oleh Inspektorat, penelitian ini menggunakan standar audit APIP yaitu Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dimana dilihat dari standar pelaksanaan

dan standar pelaporan. Standar pelaksanaan pekerjaan mendeskripsikan sifat kegiatan audit dan menyediakan kerangka kerja untuk melaksanakan dan mengelola pekerjaan audit yang dilakukan auditor.

Standar pelaksanaan audit mengatur tentang perencanaan, supervisi, pengumpulan dan pengujian bukti, pengembangan temuan dan dokumentasi. Sedangkan standar pelaporan merupakan acuan bagi penyusunan laporan hasil audit yang merupakan tahap akhir kegiatan audit, untuk mengomunikasikan hasil audit pada auditi dan pihak lain yang memiliki kepentingan. Standar pelaporan mencakup kewajiban membuat laporan, cara dan saat pelaporan, bentuk dan isi laporan, kualitas laporan, tanggapan auditi serta penerbitan dan distribusi laporan.

Dalam standar audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah menyatakan laporan hasil audit (LHA) merupakan hasil akhir dari proses pemeriksaan yang berguna untuk mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada auditi dan pihak lain yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan, menghindari kesalahpahaman atas hasil audit, menjadi bahan untuk melakukan tindakan perbaikan bagi auditi dan instansi terkait dan memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

Cara yang efektif untuk menjamin suatu kegiatan audit dilakukan secara wajar, lengkap dan objektif adalah dengan kegiatan audit tersebut mendapatkan reviu dan tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa, tanggapan atau pendapat tidak hanya mencakup kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan terhadap ketentuan peraturan perundang-

undangan, atau tidak ketidakpatutan yang dilaporkan oleh pemeriksa, tetapi juga tindakan perbaikan yang direncanakan.

Auditor harus memuat komentar pejabat tersebut dalam laporan hasil pemeriksaannya. Pemeriksa harus meminta tanggapan tertulis dari pejabat yang bertanggung jawab terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen yang diperiksa. Jika tanggapan dari entitas yang di audit bertentangan dengan temuan, simpulan, atau rekomendasi dalam laporan hasil audit serta menurut auditor tanggapan tersebut sesuai atau rencana tindakan perbaikan tidak sesuai dengan rekomendasi, maka auditor harus menyampaikan tanggapan atas rencana perbaikan beserta alasannya. Ketidaksetujuan tersebut harus disampaikan secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, auditor harus memperbaiki laporannya apabila auditor berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

Penelitian yang dilakukan Tawaf (1999) melihat suatu audit yang berkualitas dapat dilihat dari sisi supervisi, menurut Tawaf (1999) agar audit yang dihasilkan berkualitas, supervisi harus dilakukan secara berkesinambungan dimulai dari awal hingga akhir penugasan audit. Sedangkan penelitian yang dilakukan Malan adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai asersi atas tindakan dan kejadian ekonomi, kesesuaian dengan standar yang telah ditetapkan dan kemudian mengkomunikasikan kepada pihak pemakai. Dari definisi di atas, maka kesimpulannya adalah auditor yang kompeten

adalah auditor yang “mampu” menemukan adanya pelanggaran sedangkan auditor yang “mau” mengungkapkan pelanggaran tersebut.

Menurut Pusdiklatwas BPKP Kualitas adalah probabilitas seorang auditor atau pemeriksa (dalam hal ini di Indonesia adalah BPKP) dapat menemukan dan melaporkan suatu penyelewengan yang terjadi pada suatu instansi atau pemerintah (baik pusat maupun daerah). Probabilitas dari temuan dan penyelewengan tergantung pada kemampuan teknis pemeriksa (BPKP) dan probabilitas pelaporan kesalahan tergantung pada independensi pemeriksa dan kompetensi pemeriksa tersebut untuk mengungkapkan penyelewengan.

Untuk dapat meningkatkan kualitas audit maka perlu diketahui faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit tersebut. Menurut Suryanita Weningtyas, dkk dalam jurnal riset akuntansi Indonesia. Vol.10, No.1, kualitas audit auditor dapat diketahui dari seberapa jauh auditor menjalankan prosedur-prosedur audit yang tercantum dalam program audit. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit menyangkut kepatuhan auditor dalam memenuhi hal yang bersifat prosedural untuk memastikan keyakinan terhadap keterandalan laporan keuangan.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyatakan definisi kualitas hasil pemeriksaan yaitu: ”Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatutan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggung jawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan”. Dengan

demikian kualitas hasil pemeriksaan akan dipengaruhi oleh akuntabilitas, serta pengalaman yang dimiliki oleh pemeriksa. Variabel-variabel ini merupakan bagian dari kualitas hasil pemeriksaan.

Sedangkan menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan (BPK, 2002) standar kualitas audit terdiri dari: (1) kualitas strategis yang berarti hasil pemeriksaan harus memberikan informasi kepada pengguna laporan secara tepat waktu; (2) kualitas teknis berkaitan dengan penyajian temuan, simpulan dan opini atau saran pemeriksaan yaitu penyajiannya harus jelas, konsisten, *accessible* dan obyektif; (3) kualitas proses yang mengacu kepada proses kegiatan pemeriksaan sejak perencanaan, pelaksanaan, pelaporan sampai dengan tindak lanjut pemeriksaan.

2.2 Pengembangan Hipotesis dan Penelitian Terdahulu

2.2.1 Pengaruh Pengalaman Terhadap Kualitas Audit Internal

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan pertambahan 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 praktik (Knoers & Haditono, 1999 dalam Asih, 2006:12).

Pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja. Semakin sering seseorang melakukan pekerjaan yang sama, semakin terampil dan semakin cepat dia menyelesaikan pekerjaan tersebut. Semakin banyak macam

pekerjaan yang dilakukan seseorang, pengalaman kerjanya semakin kaya dan luas, dan memungkinkan peningkatan kinerja (Simanjuntak, 2005:27).

Marinus dkk (1997) dalam Herliansyah dkk (2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu tugas (*job*) atau pekerjaan. Hasil penelitian Herliansyah dkk (2006) menunjukkan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap judgment auditor.

Jadi dapat dikatakan bahwa seseorang jika melakukan pekerjaan yang sama secara terus menerus, maka akan menjadi lebih cepat dan lebih baik dalam menyelesaikannya. Hal ini dikarenakan dia telah benar-benar memahami teknik atau cara menyelesaikannya, serta telah banyak mengalami berbagai hambatan-hambatan atau kesalahan-kesalahan dalam pekerjaannya tersebut, sehingga dapat lebih cermat dan berhati hati menyelesaikannya. Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis yang kemukakan adalah:

H1: Pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal

2.2.2 Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit Internal

Tetclock (1984) dalam Diani dan Ria (2007) menjelaskan, Akuntabilitas merupakan bentuk dorongan psikis yang membuat seseorang bertanggung jawab semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya.

Sedangkan dalam penelitian Mardisar. D dan R. Nelly Sari (2007), seseorang dengan akuntabilitas tinggi memiliki keyakinan yang lebih tinggi bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh supervisor/manajer/pimpinan dibandingkan dengan

seseorang yang memiliki akuntabilitas rendah, dari hasil penelitian ini terbukti bahwa untuk subjek yang memiliki akuntabilitas tinggi, setiap mengambil tindakan lebih berdasarkan alasan-alasan yang rasional tidak hanya berdasarkan sesuatu itu mereka senang atau tidak.

Dengan demikian dalam akuntabilitas terkandung kewajiban untuk memberikan keterangan atau laporan terhadap tindakan yang telah dilakukan kepada pemberi mandat. Media pertanggungjawaban dalam konsep akuntabilitas tidak terbatas pada laporan pertanggungjawaban saja, tetapi mencakup juga praktik-praktik kemudahan pada pemberi mandat untuk mendapatkan informasi. Dengan demikian, akuntabilitas akan tumbuh subur pada lingkungan yang mengutamakan keterbukaan sebagai landasan pertanggungjawaban.

Akuntabilitas adalah bentuk dorongan psikis yang membuat seseorang bertanggung jawab semua tindakan dan keputusan yang diambil. Penelitian yang membuktikan adanya hubungan dan pengaruh akuntabilitas seseorang terhadap kualitas pekerjaan.. Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis yang kemukakan adalah:

H2 : Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal

2.2.3 Penelitian Terdahulu

Sukriah, dkk (2009) melakukan penelitian tentang pengaruh pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan dengan populasi seluruh pegawai negeri sipil (PNS) yang bekerja pada Inspektorat sepulau Lombok dengan teknik penentuan sampel yaitu *purposive*

sampling. Variabel independen yang digunakan adalah pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi sedangkan variabel dependennya adalah kualitas hasil pemeriksaan. Dari hasil penelitian ini ditemukan bukti empiris bahwa pengalaman kerja, obyektifitas dan kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Diah Ayu Susanti (2011) melakukan penelitian tentang pengaruh independensi, pengalaman, akuntabilitas dan *due professional care* terhadap kualitas audit dengan populasi seluruh auditor BPK DIY. dengan teknik penentuan sampel yaitu *purposive sampling* Variabel independen yang digunakan adalah independensi, pengalaman, akuntabilitas dan *due professional care* sedangkan variabel dependennya adalah kualitas audit. Dari hasil penelitian ini ditemukan bukti empiris bahwa independensi, pengalaman, akuntabilitas dan *due professional care* berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Singgih dan Bawono (2010) meneliti mengenai pengaruh independensi, pengalaman, *due professional care* dan akuntabilitas terhadap kualitas audit. Hasil penelitian yang telah dilakukan adalah independensi, pengalaman, *due professional care* dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Selain itu secara parsial, independensi, *due professional care* dan akuntabilitas berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Mardisar dan Sari (2007) meneliti pengaruh akuntabilitas dan pengetahuan terhadap kualitas hasil kerja auditor. Penelitian menunjukkan: akuntabilitas memiliki

hubungan positif dengan kualitas hasil kerja dengan kompleksitas tugas yang rendah. Hasil pengujian kedua menunjukkan bahwa untuk kompleksitas pekerjaan tinggi, akuntabilitas tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja. Hasil pengujian ketiga menunjukkan bahwa pada tingkat kompleksitas pekerjaan yang rendah, interaksi akuntabilitas dengan pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja. Hasil pengujian keempat menunjukkan bahwa untuk kompleksitas pekerjaan tinggi, interaksi akuntabilitas dengan pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor. Secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa untuk kompleksitas pekerjaan rendah, baik aspek akuntabilitas dan interaksi akuntabilitas dengan pengetahuan memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor.

Aji (2009) meneliti tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit ditinjau dari persepsi auditor atas independensi, pengalaman, dan akuntabilitas. Penelitian tersebut memberi hasil bahwa independensi, pengalaman, dan akuntabilitas berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Selain itu, variabel independensi dan akuntabilitas berpengaruh secara parsial terhadap kualitas audit dan variabel pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Serta variabel yang mempunyai pengaruh paling besar terhadap kualitas audit adalah akuntabilitas.

Tabel 2.3
Penelitian Terdahulu

Penelitian Terdahulu	Variabel	Alat/Uji Sampel	Hasil Penelitian
Sukriah (2009)	Variabel independen: Pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi, serta Variabel dependen: kualitas hasil pemeriksaan.	Sampel: 154 auditor yang bekerja di Inspektorat sepulau Lombok. Alat uji : Regresi Berganda.	Pengalaman kerja, obyektifitas dan kompetensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
Susanti (2011)	Variabel independen : Independensi, Pengalaman, Due Professional Care Dan Akuntabilitas. Variabel dependen : kualitas audit	Sampel : seluruh auditor BPK provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta alat uji : regresi Berganda	Independensi dan pengalaman secara parsial tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, due professional care dan akuntabilitas secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit
Mardisar dan Sari (2007)	Variabel Independen : Akuntabilitas, Pengetahuan Variabel Dependen : Kualitas Hasil Kerja Auditor	Sampel : auditor yang bekerja pada kantor akuntan public di Pekanbaru dan Padang, Alat uji regresi berganda	Secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa untuk Kompleksitas pekerjaan atau tugas yang rendah, baik Aspek akuntabilitas dan Interaksi akuntabilitas dengan pengetahuan memiliki pengaruh signifikan.

Tabel 2.3
Penelitian Terdahulu (lanjutan)

Penelitian Terdahulu	Variabel	Alat/Uji Sampel	Hasil Penelitian
Singgih dan Bawono (2010)	Variabel independen : Independensi, Pengalaman, Due Professional Care Dan Akuntabilitas. Variabel dependen : kualitas audit	Sampel : auditor yang bekerja pada kantor akuntan publik “Big Four” di Indonesia. Alat uji regresi berganda	Independensi, pengalaman, due professional care dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Independensi, due professional care dan akuntabilitas secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Independensi merupakan variabel yang dominan berpengaruh terhadap kualitas audit.
Aji (2009)	Variabel Independen : Independensi, Pengalaman, Akuntabilitas Variabel Dependen : Kualitas Audit	Alat uji regresi berganda	independensi, pengalaman, dan akuntabilitas berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Selain itu, variabel independensi dan akuntabilitas berpengaruh secara parsial terhadap kualitas audit dan variabel pengalaman tidak

2.3 Rerangka Pemikiran Hipotesis

Model hubungan pengalaman dan akuntabilitas dengan kualitas audit internal.

