

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Otonomi Daerah

Reformasi pemerintahan yang terjadi di Indonesia sepuluh tahun terakhir telah membawa banyak perubahan besar, baik di bidang politik, sosial, ekonomi, maupun penyelenggaraan pemerintahan. Perubahan-perubahan tidak hanya terjadi pada sistem pemeritahan pusat, melainkan juga pada sistem pemerintahan daerah di seluruh wilayah Indonesia. Salah satu perubahan yang mendasar dan cukup signifikan adalah berlakunya otonomi daerah. Dengan berlakunya otonomi daerah maka setiap daerah dapat mengatur sendiri daerahnya dan tidak bergantung lagi kepada pusat. Perubahan ini tentu membawa suatu konsekuensi yang berat bagi setiap kepala daerah, yaitu berupa semakin besarnya tanggung jawab untuk mengelola daerah sesuai dengan prinsip tata kelola pemerintahan daerah.

Kondisi saat ini, masih ada daerah dalam penyelenggaraan pemerintahannya yang belum siap dengan sistem pemerintahan yang baru untuk menyelenggarakan pemerintahan daerah sesuai dengan tata kelola pemerintahan yang baik. Banyak terjadi kasus di sejumlah daerah yang berkaitan dengan masalah korupsi, ketidakberesan, penyalahgunaan wewenang dan jabatan, pelanggaran, dan masih banyak lagi kasus pidana lainnya. Lemahnya pengendalian internal dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah merupakan salah satu penyebab terjadinya ketidakefisienan dan ketidakefektifan penyelenggaraan pemerintahan daerah dan tentunya berdampak pada pemborosan anggaran dan keuangan daerah.

Maka dari itu perlu adanya suatu pengawasan atas penyelenggaraan pemerintah daerah di era otonomi. Pemahaman otonomi daerah di bidang pengawasan berdampak pula pada tidak seimbangnya kapasitas yang dimiliki Bawasda Kabupaten/Kota dalam melakukan pengawasan atas pelaksanaan kegiatan yang menjadi kewenangan daerah otonom. Hal ini dikarenakan perubahan yang drastis terjadi tidak segera atau tidak dipersiapkan suatu strategi penguatan dan pemberdayaan Bawasda Kabupaten/Kota baik dari aspek kelembagaan dan manajerial, maupun dari aspek standar, pedoman dan sumber daya. Bawasda/Bawasko adalah lembaga pengontrol/pengawas terhadap lembaga teknis, pelaksanaan, dan perencanaan. Tugas, pokok, dan fungsi bawasda/bawasko adalah melakukan pemeriksaan rutin keseluruhan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang ada pada setiap Propinsi, Kabupaten dan Kota. Hasil dari pemeriksaan menghasilkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

Berdasarkan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Pasal 1) definisi pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang terdapat dalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terdiri dari audit, review, evaluasi, pemantauan dan kegiatan lainnya. Sedangkan pengawasan pada tingkat daerah dilakukan oleh aparat Pengawas Intern Pemerintah Daerah (APIPDA) yang berada di bawah

langsung kepala daerah dan diharapkan independen dari pengaruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pengawasan atas penyelenggaraan pemerintah daerah dilakukan secara berjenjang mulai tingkat kabupaten/kota, tingkat propinsi, dan tingkat departemen. Pengawasan bersifat membantu agar sasaran yang ditetapkan organisasi dapat tercapai, dan secara dini menghindari terjadinya penyimpangan pelaksanaan, penyalahgunaan wewenang, pemborosan dan kebocoran.

2.2 Pengelolaan Keuangan Daerah

Pengelolaan keuangan daerah dibagi menjadi tiga proses besar. Tiga proses tersebut adalah perencanaan (termasuk didalamnya aktifitas penetapan APBD/penganggaran), penatausahaan (proses pelaksanaan APBD) dan pelaporan (pertanggungjawaban APBD). Proses akuntansi merupakan bagian dari aktifitas pelaporan yang mengharuskan setiap pengguna anggaran/pengguna barang untuk melaporkan seluruh transaksi ke dalam laporan keuangan. Struktur APBD terdiri dari penerimaan daerah yang dirinci berdasarkan urusan pemerintah daerah, organisasi, kelompok, jenis, obyek, dan rincian obyek pendapatan. Sampai sejauh ini, di Indonesia belum di atur mengenai standar akuntansi keuangan pemerintah yang merupakan acuan untuk menyusun dan membuat pelaporan keuangan pemerintah. Meskipun di tahun 2002 dan tahun 2003 telah dilakukan sejumlah dengar pendapat publik atas 11 rancangan publikasian mengenai standar akuntansi keuangan pemerintah. Namun sampai sekarang belum ada pengesahannya sehingga berdampak pada penyusunan pelaporan keuangan dan juga audit atas pelaporan keuangan pemerintah daerah (Afiah, 2009).

Akuntansi, sebagai sistem informasi, berfungsi untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, memproses, dan mengkomunikasikan informasi ekonomi mengenai suatu entitas kepada berbagai orang yang berkepentingan. Informasi adalah data yang telah diolah yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan. Sedangkan sistem adalah sekumpulan sumber daya yang saling berhubungan untuk mencapai suatu tujuan (Bodnar, dalam Afiah, 2009).

Sistem informasi akuntansi dalam sistem perencanaan dan pengendalian sektor publik mempunyai arti dan peran penting terkait pada fungsinya dalam pengukuran dan pengendalian. Dalam fungsi pengukuran, akuntansi melakukan proses pengumpulan, pencatatan realisasi pendapatan dan belanja serta transaksi-transaksi yang terjadi diluar pendapatan dan belanja, serta aktivitas pelaporan. Selanjutnya akan dapat digunakan sebagai pengukur kinerja ekonomis, efisiensi, dan efektivitas pemerintah daerah. Sistem akuntansi yang dirancang secara baik, akan menjamin dilakukannya prinsip stewardship dan accountability dengan baik pula (Jones, dalam Afiah, 2009).

Sejalan dengan era reformasi, akuntansi sektor publik mulai mendapat perhatian yang serius. Terdapat tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Dalam pemerintahan sendiri sudah mulai ada perhatian yang lebih besar terhadap penilaian kelayakan praktek manajemen pemerintahan yang mencakup perlunya dilakukan perbaikan sistem akuntansi manajemen, sistem akuntansi keuangan, perencanaan keuangan, sistem pengawasan dan pemeriksaan, serta berbagai implikasi finansial atas kebijakan-kebijakan yang dilakukan pemerintah.

Organisasi sektor publik termasuk pemerintah saat ini tengah menghadapi tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan. Berbagai tuntutan tersebut menyebabkan akuntansi dapat dengan cepat diterima dan diakui sebagai ilmu yang dibutuhkan untuk mengelola urusan-urusan publik. Akuntansi sektor publik pada awalnya merupakan aktivitas yang terspesialisasi dari suatu profesi yang relatif kecil. Namun demikian saat ini akuntansi sektor publik sedang mengalami proses untuk menjadi disiplin ilmu yang lebih dibutuhkan dan substansial keberadaannya (Mardiasmo, 2002).

Dalam beberapa hal, akuntansi sektor publik berbeda dengan akuntansi pada sektor swasta. Perbedaan sifat dan karakteristik akuntansi sektor publik dan sektor swasta disebabkan karena adanya perbedaan lingkungan yang mempengaruhinya. Perbedaan sifat dan karakteristik sektor publik dengan sektor swasta dapat dilihat dari beberapa hal, yaitu: tujuan organisasi, sumber pembiayaan, pola pertanggungjawaban, struktur kelembagaan, karakteristik anggaran, stakeholder, sistem manajemen/akuntansi (Haryanto, 2007).

2.3 Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat

Berdasarkan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 7 Tahun 2008 tentang organisasi dan tata kerja Inspektorat, badan perencanaan pembangunan daerah, lembaga teknis daerah dan satuan polisi pamong praja Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta.

Inspektorat merupakan unsur pengawasan peyelenggaraan pemerintahan daerah yang dipimpin oleh seorang Inspektur dalam melaksanakan tugas dan

fungsinya bertanggungjawab langsung kepada Gubernur, dan secara teknis administratif mendapat pembinaan dari Sekretaris Daerah.

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. Untuk pelaksanaan tugas tersebut Inspektorat mempunyai fungsi sebagai berikut: pertama, perencanaan program pengawasan; kedua, perumusan kebijakan dan fasilitas pengawasan; ketiga, pemeriksaan, pengusutan, pengujian, dan penilaian tugas pengawasan; keempat, pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan daerah; kelima, pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan daerah Kabupaten/Kota, dan pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah Kabupaten/Kota; dan keenam, penyelenggaraan kegiatan ketatausahaan.

1. Unsur Organisasi Inspektorat, terdiri dari:

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

2.4 Tingkat Pendidikan

Profesi auditor internal sangat dibutuhkan oleh suatu organisasi apapun, baik perusahaan swasta, BUMN/BUMD, perusahaan multinasional, perusahaan asing, pemerintah, lembaga pendidikan dan Organisasi Nir Laba. Dalam melakukan rekrutmen terhadap tenaga auditor internal untuk suatu organisasi, selain dapat diambil dari karyawan/staf dari bagian/Divisi lain, juga diperoleh dari pihak luar organisasi, baik yang telah berpengalaman maupun yang baru lulus dari perguruan tinggi (fresh graduate). Persaingan untuk memperebutkan posisi auditor internal ternyata lebih ketat dibandingkan posisi tenaga staf akuntansi (accounting staff) atau auditor untuk Kantor Akuntan Publik (KAP), sebab auditor internal dapat diperebutkan oleh lulusan dari berbagai disiplin ilmu serta berbagai pengalaman kerja.

Apabila dikaitkan dengan pekerjaan yang dilakukan oleh seorang pemeriksa intern bahwa semua syarat-syarat profesionalisme dituruti. Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal (2004) telah menetapkan kode etik bagi para auditor internal, antara lain Auditor internal harus mengusahakan berbagai upaya agar senantiasa memenuhi standar profesi audit, auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan

kompetensi profesional yang dimilikinya. Keahlian yang memungkinkan bertambah tingginya kualitas seorang hanya dapat diperoleh melalui pendidikan dan latihan yang cukup. Untuk mengimbangi dan menghadapi tantangan dari luar, maka kualitas para pemeriksa harus lebih tinggi dibandingkan pelaksana itu sendiri dalam hal menilai seberapa jauh pelaksana tugas yang telah dilakukan dan diikuti penilaian atas sistem dan prosedur pekerjaan tersebut.

2.5 Pengetahuan Audit

Beberapa penelitian sebelumnya yang mempelajari mengenai pengaruh pengalaman dalam bidang audit, telah menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Hal ini kemungkinan disebabkan pada penelitian sebelumnya tidak mempertimbangkan faktor pengetahuan yang dibuktikan untuk menyelesaikan tugas (Abdolmohammadi dan Wright, 1987 dalam Rasuman, 2011). Seperti yang dinyatakan oleh Frederick dan Libby (1996) dalam Sularso dan Na'im (1999) audit mempunyai hasil yang berbeda-beda. Perbedaan itu timbul karena beberapa penelitian tidak mempertimbangkan pengetahuan yang dibutuhkan untuk melakukan tugas-tugas eksperimental ketika pengetahuan tersebut dibutuhkan dan cara penggunaan pengetahuan tersebut untuk menyelesaikan tugas.

Menurut Brown dan Stanner (1983) dalam Rasuman (2011), perbedaan pengetahuan di antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa seorang auditor akan bisa menyelesaikan sebuah pekerjaan secara efektif jika didukung dengan pengetahuan yang dimilikinya. Kesalahan diartikan dengan seberapa banyak

perbedaan (deviasi) antara kebijakan-kebijakan perusahaan tentang pencatatan akuntansi dengan kriteria yang telah distandarkan.

Dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi (Tubbs 1992). Secara umum seorang auditor harus memiliki pengetahuan-pengetahuan mengenai *General auditing*, *Functional Area*, *computer auditing*, *Accounting Issue*, *Specific Industri*, *General World knowledge* (pengetahuan umum), dan *Problem solving knowledge* (Bedard & Michelene 1993).

Cloyd (1997) menemukan bahwa besarnya usaha (proksi dari variabel akuntabilitas) yang dicurahkan seseorang untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan berbeda-beda sesuai dengan tingkat pengetahuan yang dimiliki. Cloyd (1997) juga menemukan bahwa tingkat pengetahuan seseorang dapat meningkatkan kualitas hasil kerja.

2.6 Kecakapan Profesional Pemeriksa

Pemeriksaan adalah merupakan teknik pengawasan yaitu kegiatan untuk menilai apakah hasil pelaksanaan yang sebenarnya telah sesuai dengan seharusnya dan untuk mengidentifikasi penyimpangan atau hambatan yang ditemukan.

Auditor mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya, demi kepentingan pengguna jasa dan konsisten dengan tanggung jawab profesi publik. Mulyadi, (2002). Kehatian profesional adalah auditor diharuskan untuk merencanakan dan mengawasi secara seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama

menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit.

Dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan dinyatakan dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.

Hayes-Roth (1975), Hutchinson (1983), Murphy, Wright (1984) dan Batubara (2008) dalam Rasuman (2011) memberikan bukti empiris bahwa seseorang yang lebih berpengalaman pada bidang substantif, maka orang tersebut mempunyai lebih item yang disimpan dalam memorinya. Sehingga akan lebih mudah baginya untuk membedakan item-item menjadi beberapa kategori. Weber dan Crocker (1983) dalam Tubbs (1992) menunjukkan semakin banyak pengalaman seseorang, maka hasil pekerjaan semakin akurat dan lebih banyak mempunyai memori tentang struktur kategori yang rumit.

Seperti yang dikutip dalam Rasuman (2011), penelitian lain memberikan bukti bahwa pengalaman auditor mempunyai dampak yang signifikan terhadap kinerja, walaupun hubungannya tidak langsung. Hubungan antara pengalaman auditor dengan kinerja melalui variabel "intervening" efek pengetahuan mengenai pekerjaan (*job knowledge*) (Bonner dan Lewis, 1990 dan Schmidt et al., 1986), terutama pengetahuan tentang tugas secara spesifik (Bonner, 1990). Penelitian yang dilakukan Choo dan Trotman (1991) menunjukkan bahwa auditor yang berpengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum (*atypical*)

dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman, tetapi tidak menemukan item-item yang umum, tidak ada bedanya antara auditor berpengalaman dengan yang kurang pengalaman. Hasil penelitian ini didukung oleh pendapat Tubbs (1992) yang melakukan pengujian mengenai efek pengalaman terhadap kesuksesan pelaksanaan audit. Hasilnya menunjukkan bahwa semakin banyak pengalaman yang dimiliki, semakin banyak kesalahan yang dapat ditemukan oleh auditor. Abdolmohammadi dan Wright (1987) yang menyatakan bahwa pengalaman mungkin penting bagi keputusan yang kompleks, tetapi tidak untuk keputusan yang sifatnya rutin dan terstruktur. Pengaruh pengalaman akan signifikan ketika tugas yang dilakukan semakin kompleks.

Dalam Standar Profesi Audit Internal (1200;9) menyatakan auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawab perorangan. Fungsi audit internal secara kolektif harus memiliki atau memperoleh pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

2.7 Pendidikan Berkelanjutan

Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut standar pemeriksaan harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No.01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara menyatakan, Setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut standar pemeriksaan, setiap 2 (dua) tahun harus menyelesaikan paling tidak 80 (Delapan puluh) jam pendidikan yang secara langsung meningkatkan kecakapan profesional pemeriksa untuk

melaksanakan pemeriksaan. Sedikitnya 24 (dua puluh empat) jam dari 80 (delapan puluh) jam pendidikan tersebut harus dalam hal yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di lingkungan pemerintah atau lingkungan yang khusus dan unik dimana entitas yang diperiksa beroperasi. Sedikitnya 20 (dua puluh) jam dari 80 (delapan Puluh) jam tersebut harus diselesaikan dalam 1 (satu) tahun dari 2 (dua) periode 2 (dua) tahun.

Pusat Pengembangan Akuntansi & Keuangan Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (PPAK STAN) memberikan pengakuan berupa pemberian sertifikat Profesional Internal Auditor (PIA) terhadap peserta Pendidikan dan Pelatihan (diklat) auditor internal yang telah menyelesaikan 5 tahapan Pendidikan dan Pelatihan auditor internal yaitu Diklat Dasar-dasar Audit, Diklat Audit Operasional, Diklat Psikologi dan Komunikasi Audit, Diklat Audit Kecurangan, Diklat Pengelolaan Tugas-tugas Audit. Selain kepada peserta diklat yang telah mengikuti kelima tahapan diklat tersebut, sertifikat Profesional Internal Auditor juga diberikan bagi para Kepala Satuan Pengawas Intern dan Kepala Badan Pengawas Daerah yang telah mengikuti Diklat Khusus yang diselenggarakan oleh PPAK STAN.

Dalam Standar Profesi Audit Internal (1230;11) menyatakan auditor internal harus meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan kompetensinya melalui pengembangan profesional yang berkelanjutan.

Pendidikan profesional berkelanjutan yaitu mencakup seperti: Perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar pemeriksaan, prinsip

akuntansi, penilaian akuntansi, penilaian atas pengendalian intern, prinsip manajemen atau supervisi, pemeriksaan atas sistem informasi, sampling pemeriksaan, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan, statistik disain evaluasi, dan analisis data. Pendidikan ini juga mencakup topik tentang pekerjaan pemeriksaan di lapangan, seperti administrasi negara, struktur dan kebijakan pemerintah, teknik industri, keuangan, ilmu ekonomi, ilmu sosial, dan teknologi informasi.

2.8 Independensi

Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dinyatakan dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksaan dan pemeriksaan harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

Supriyono (1988) telah melakukan penelitian mengenai independensi auditor di Indonesia. Penelitian ini mempelajari faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor, yaitu (1) ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien; (2) persaingan antar kantor akuntan publik; (3) pemberian jasa lain selain jasa audit; (4) lama penugasan audit; (5) besar kantor akuntan; (6) besarnya fee audit. Responden yang dipilih meliputi direktur keuangan perusahaan yang telah go publik, pejabat kredit bank dan lembaga keuangan non-bank, dan Bapepam (Badan Pengawas Pasar Modal). Hasil penelitian menunjukkan 78% responden menyatakan bahwa ikatan keuangan dengan perusahaan klien dan hubungan bisnis dengan klien mempengaruhi rusaknya independensi.

Pemeriksa perlu mempertimbangkan tiga macam gangguan terhadap independensi, yaitu gangguan pribadi, ekstern, dan atau gangguan organisasi. Apabila satu atau lebih gangguan independensi tersebut mempengaruhi kemampuan pemeriksa secara individu dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, maka pemeriksa tersebut harus menolak penugasan pemeriksaan, gangguan dimaksud harus dimuat dalam bagian lingkup pada laporan hasil pemeriksaan.

Menurut Harahap (1991), auditor harus bebas dari segala kepentingan terhadap perusahaan dan laporan yang dibuatnya. Kebebasan itu mencakup bebas secara nyata (*independen infact*), yaitu ia benar-benar tidak mempunyai kepentingan ekonomis dalam perusahaan yang dilihat dari keadaan yang sebenarnya, bebas secara penampilan (*independen in appearance*), yaitu kebebasan yang dituntut bukan secara fakta, tetapi juga harus bebas dari kepentingan yang kelihatannya cenderung dimilikinya dalam perusahaan tersebut.

Auditor independen tidak hanya memberikan jasa untuk menguji laporan keuangan (*audit*), tetapi juga melakukan jasa lain selain *audit*. Pemberian jasa selain *audit* ini merupakan ancaman potensial bagi independensi auditor, karena manajemen dapat meningkatkan tekanan agar auditor bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh manajemen, yaitu wajar tanpa syarat (Barkess dan Simnett, 1994; Knapp, 1985). Pemberian jasa selain *audit* berarti telah auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian pelaporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut, maka auditor enggan untuk

melaporkan kesalahan tersebut. Auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Hal itu dinyatakan dalam SAP (4:11) : “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan organisasi/lembaga audit dan auditor baik pemerintah maupun akuntan publik harus independen (secara organisasi maupun secara pribadi), bebas dari gangguan independensi yang bersifat pribadi dan yang diluar pribadinya (ekstern), yang dapat mempengaruhi independensinya serta harus dapat mempertahankan sikap dan penampilan yang independen.”

2.9 Kepatuhan pada Kode Etik

Auditor harus mematuhi kode etik yang ditetapkan. Pelaksanaan audit harus mengacu kepada standar audit ini, dan auditor wajib mematuhi kode etik yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari standar audit. Kode etik ini dibuat bertujuan untuk mengatur hubungan antara :

1. Auditor dengan rekan sekerjanya
2. Auditor dengan atasannya
3. Auditor dengan objek pemeriksaanya
4. Auditor dengan masyarakat.

Pengertian Kode Etika menurut Firdaus (2005: 35) adalah perangkat prinsip moral atau nilai. Masing-masing orang memiliki perangkat nilai, sekalipun tidak dapat diungkapkan secara eksplisit.

Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan karaktreistik nilai-nilai sebagian besar dihubungkan dengan perilaku etis yaitu kejujuran, integritas, mematuhi janji, loyalitas, keadilan, kepedulian kepada orang lain, menghargai orang lain,

menjadi warga yang bertanggung jawab, mencapai yang terbaik dan ketanggungan (Firdaus, 2005: 38).

Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008, kode etik APIP terdiri dari 2 (dua) komponen:

1. Prinsip-prinsip perilaku auditor sebagai berikut:

- a) **Integritas**; auditor harus memiliki kepribadian yang dilandasi oleh unsur janji, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal.
- b) **Obyektivitas**; auditor harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesi dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditi. Auditor APIP membuat penilaian seimbang atas semua situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam mengambil keputusan.
- c) **Kerahasiaan**; auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterima dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otoritas yang memadai, kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan.
- d) **Kompetensi**; auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas.

2. Aturan perilaku yang menjelaskan lebih lanjut perilaku auditor berikut ini:

a) Integritas

- (1) melaksanakan tugasnya secara jujur, teliti, bertanggung jawab dan bersungguh-sungguh;

- (2) menunjukkan kesetiaan dalam segala hal yang berkaitan dengan profesi dan organisasi dalam melaksanakan tugas;
- (3) mengikuti perkembangan peraturan perundang-undangan dan mengungkapkan segala hal yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan dan profesi yang berlaku;
- (4) menjaga citra dan mendukung visi dan misi organisasi;
- (5) tidak menjadi bagian kegiatan ilegal, atau mengikatkan diri pada tindakan-tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi APIP atau organisasi;
- (6) menggalang kerja sama yang sehat diantara sesama auditor dalam pelaksanaan audit;
- (7) saling mengingatkan, membimbing dan mengoreksi perilaku sesama auditor.

b) Obyektivitas

- (1) mengungkapkan semua fakta material yang diketahuinya yang apabila tidak diungkapkan mungkin dapat mengubah pelaporan kegiatan-kegiatan yang diaudit;
- (2) tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan-hubungan yang mungkin mengganggu atau dianggap mengganggu penilaian yang tidak memihak atau yang mungkin menyebabkan terjadinya benturan kepentingan;
- (3) menolak suatu pemberian dari auditi yang terkait dengan keputusan maupun pertimbangan profesionalnya.

c) Kerahasiaan

- (1) secara hati-hati menggunakan dan menjaga segala informasi yang diperoleh dalam audit;
- (2) tidak akan menggunakan informasi yang diperoleh untuk kepentingan pribadi/golongan di luar kepentingan organisasi atau dengan cara yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan.

d) Kompetensi

- (1) melaksanakan tugas pengawasan sesuai dengan Standar Audit;
- (2) terus menerus meningkatkan kemahiran profesi, keefektifan dan kualitas hasil pekerjaan;
- (3) menolak untuk melaksanakan tugas apabila tidak sesuai dengan pengetahuan, keahlian, dan keterampilan yang dimiliki.

Sebagian besar nilai etika dalam masyarakat tidak dapat dimasukkan dalam undang-undang karena nilai sifat tertentu yang memerlukan pertimbangan. Sebagian besar orang mendefinisikan perilaku tidak beretika sebagai perilaku yang berbeda dari sesuatu yang seharusnya dilakukan. Masing-masing orang menentukan apa yang dianggap tidak beretika, baik untuk diri sendiri maupun orang lain. Penting untuk memahami mengapa orang bertindak tidak beretika menurut kita. Ternyata penyebab orang tidak beretika atau standar etika seseorang berbeda dari masyarakat secara keseluruhan atau seseorang memutuskan untuk bertindak semaunya yaitu : standar etika seseorang berbeda dari masyarakat umum, dan seseorang memilih bertindak semaunya.

2.10 Pengalaman Kerja

Pengalaman adalah proses pembentukan pengetahuan atau keterampilan tentang metode suatu pekerjaan karena keterlibatan karyawan tersebut dalam pelaksanaan tugas pekerjaan (Manulang dalam Ismanto, 2005). Tingkat pendidikan formal saja tidak cukup untuk menghasilkan tenaga yang profesional dan berkualitas tinggi. Tetapi pengalaman di lapangan juga memiliki peran penting dalam menentukan kualitas seorang auditor. Jika auditor tersebut memiliki pengalaman kerja sebelumnya, maka akan memberikan nilai tambah terhadap dirinya. Indikator yang diukur dalam variabel pengalaman adalah dari lama auditor bekerja pada bidang audit. Pengalaman diukur dari tahun sejak auditor bekerja dibidang audit menjadi auditor.

Marinus dkk. (1997) dalam Herliansyah dkk. (2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (*job*). Purnamasari (2005) dalam Asih (2006) memberikan kesimpulan bahwa seorang karyawan 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.

2.11 Kualitas Hasil Pemeriksaan

Kualitas hasil pemeriksaan adalah pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi

auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Yang menjadi indikator dalam kualitas pemeriksaan yaitu kelemahan pengendalian intern, penyimpangan dari peraturan undangan, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan, kerahasiaan informasi, dan tindak lanjut dari rekomendasi.

Wooten (2003) telah mengembangkan model kualitas hasil pemeriksaan dari membangun sebuah teori dan penelitian empiris yang telah ada. Model yang disajikan oleh Wooten dalam penelitian ini disajikan sebagai indikator untuk kualitas hasil pemeriksaan, yaitu (1) deteksi salah saji, (2) kesesuaian dengan SPAP, (3) kepatuhan pada SOP, (4) risiko audit, (5) prinsip kehati-hatian, (6) proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, dan (7) perhatian yang diberikan oleh manajer dan partner. Menurut Elim (2006), menyatakan prinsip penyusunan rencana audit adalah :

1. Memahami dan memaksimalkan peran dan tanggung jawab unit pengawasan internal
2. Penaksiran resiko dan menggunakan skala prioritas
3. Kriteria penaksiran resiko atas audit universe
4. Adanya risiko melekat dan keterbatasan sistem dan metode penetapan prioritas audit sehingga mengharuskan unit pengawasan secara berkala mengkaji semua faktor risiko dan penilaiannya.

Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara 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.

Cara yang paling efektif untuk menjamin bahwa suatu laporan hasil pemeriksaan telah dibuat secara wajar, lengkap, dan obyektif adalah dengan mendapatkan review dan tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa. Tanggapan atau pendapat dari pejabat yang bertanggung jawab tidak hanya mencakup kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, atau tidak ketidapatutan yang dilaporkan oleh pemeriksa, tetapi juga tindakan perbaikan yang direncanakan.

Pemeriksaan harus memuat komentar pejabat tersebut dalam laporan hasil pemeriksaannya. Pemeriksa harus meminta pejabat yang bertanggung jawab untuk memberikan tanggapan tertulis terhadap temuan, kesimpulan, dan rekomendasi, termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen entitas yang diperiksa. Tanggapan yang diperoleh harus dievaluasi secara seimbang dan obyektif. Tanggapan yang berupa suatu janji atau rencana untuk tindakan perbaikan tidak boleh diterima sebagai alasan untuk menghilangkan temuan yang signifikan atau rekomendasi yang berkaitan. Apabila tanggapan dari entitas yang diperiksa bertentangan dengan temuan, simpulan, atau rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan dan menurut pemeriksa, tanggapan tersebut tidak benar atau apabila rencana tindakan perbaikannya tidak sesuai dengan rekomendasi, maka pemeriksa harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan dan rencana tindakan perbaikan tersebut beserta alasannya. Ketidaksetujuan tersebut harus

disampaikan secara seimbang dan obyektif. Sebaiknya, pemeriksa harus memperbaiki laporannya apabila pemeriksa berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

2.12 Penelitian Terdahulu

Sebagai acuan dari penelitian ini dapat disebutkan beberapa hasil penelitian yang telah dilakukan di beberapa daerah di Indonesia. Di Indonesia penelitian masalah kualitas hasil audit dilakukan oleh Ariesanti (2001) kualitas hasil audit dalam penelitian tersebut dilihat dari persepsi auditor, penelitian tentang profesionalisme auditor dilakukan oleh Hendro dan Aida (2006), dan Trisnawati & Suryaningsum (2003) meneliti tentang pengaruh kecerdasan emosional tentang pemahaman akuntansi.

Tan dan Alison (1999) melakukan penelitian yang sama dengan Cloyd (1997) dan membuktikan bahwa pengetahuan dapat memperkuat hubungan akuntabilitas dengan kualitas hasil kerja jika kompleksitas pekerjaan yang dihadapi sedang/menengah. Untuk pekerjaan dengan kompleksitas rendah akuntabilitas dan pengetahuan serta interaksinya tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas hasil kerja, penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Mardisar dan Sari (2007). Sedangkan untuk kompleksitas pekerjaan tinggi, akuntabilitas dapat meningkatkan kualitas hasil kerja jika didukung oleh pengetahuan dan kemampuan pemecahan masalah yang tinggi.

Ariesanti (2001) meneliti persepsi auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitiannya menunjukkan auditor berpersepsi bahwa hanya pengetahuan saja yang berpengaruh terhadap kualitas hasil audit.

Pengalaman auditor tidak banyak memberikah kontribusi untuk meningkatkan keahlian auditor, yang berarti pengalaman tidak pula berpengaruh terhadap kualitas audit. Penugasan audit bersifat rutin sehingga tugas yang dilakukan tidak bersifat kompleks.

Hendro dan Aida (2006) dengan judul pengaruh profesionalisme auditor terhadap materialitas dalam pemeriksaan laporan keuangan, yang menjelaskan profesionalisme merupakan syarat utama bagi seorang auditor. Apakah itu auditor intern maupun ekstern. Sebab dengan profesionalisme yang tinggi maka kebebasan auditor akan semakin terjamin. Gambaran tentang profesionalisme seorang auditor tercermin dalam lima hal yaitu: pengabdian pada profesi, hubungan dengan seprofesi, kewajiban sosial, kemandirian, dan kepercayaan terhadap peraturan profesi. Di dalam menjalankan auditing, diperlukan juga informasi yang bisa diverifikasi dan sejumlah standar yang dapat digunakan sebagai pegangan pengevaluasian informasi- informasi tersebut. Populasi dalam penelitian ini adalah karyawan tetap pada Kantor Akuntan Publik (KAP) suprihadi dan rekan. Pengambilan data menggunakan survei langsung dan instrumen yang digunakan oleh kuesioner.

Trisnawati & Suryaningrum (2003) tentang pengaruh kecerdasan emosional terhadap tingkat pemahaman akuntansi, pengaruh kecerdasan emosional mempunyai pengaruh yang positif terhadap pemahaman akuntansi adalah motivasi dan pengendalian diri, sedangkan pengaruh negatif ditunjukkan oleh keterampilan sosial, pengendalian diri dan empati.

Sosoutikna (2003) melakukan penelitian tentang hubungan tekanan anggaran waktu dengan perilaku disfungsional serta pengaruhnya terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan di Jogjakarta ini menyatakan tekanan anggaran waktu memungkinkan munculnya perilaku disfungsional yang tercermin dari perilaku premature sign-off, under reporting of time, dan audit quality reduction behavior namun perilaku disfungsional ini tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Begitupun tekanan anggaran waktu secara langsung tidak memiliki hubungan negatif terhadap kualitas audit.

Mayangsari (2003) melakukan penelitian tentang pengaruh independensi, kualitas audit, serta mekanisme *corporate governance* terhadap integritas laporan keuangan. Penelitian ini menggunakan metode sampel yaitu perusahaan publik yang terdaftar selama periode 1998-2002. Hasil penelitian menyatakan spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan. Independensi berpengaruh negatif terhadap integritas laporan keuangan.

Sedangkan Batubara (2008) melakukan penelitian tentang Analisis pengaruh tingkat pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan, dan independensi pemeriksa terhadap kualitas hasil pemeriksaan (studi empiris pada Bawasko Medan). Adapun hasil penelitian tersebut sebagai berikut:

1. Tingkat Pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan dan independensi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan pada Bawasko Medan.
2. Secara parsial hanya Tingkat Pendidikan yang tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan pada Bawasko Medan.

Rasuman (2011) melakukan penelitian tentang analisis pengaruh tingkat pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan, kepatuhan pada kode etik terhadap kualitas hasil pemeriksaan dalam pengalaman kerja sebagai variabel moderating (studi empiris pada Inspektorat Kab. Aceh Tenggara). Hasil penelitiannya yaitu: (1) Tingkat Pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan, independensi, kepatuhan pada kode etik dan pengalaman kerja secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. (2) Pendidikan berkelanjutan, independensi, dan pengalaman kerja secara parsial berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. Untuk Tingkat Pendidikan, kecakapan profesional dan kepatuhan pada kode etik tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. (3) Pengalaman kerja tidak memoderasi pengaruh Tingkat Pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan, independensi, dan kepatuhan pada kode etik terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Pengalaman kerja merupakan variabel independen yang bersama-sama mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.

2.13 Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis

1. Hasil Pemeriksaan Keuangan Daerah dan Pengalaman Kerja

Penelitian yang dilakukan Hamilton dan Wright (1982) dalam Harhinto (2004) menggunakan konsensus dan kestabilan keputusan sebagai salah satu bentuk kinerja auditor. Tipe tugas evaluasi yang dilakukan auditor relatif sama dan berulang-ulang serta keputusan yang diambil relatif sama pula atau stabil. Sehingga peningkatan kestabilan ini akan berhubungan dengan peningkatan pengalaman. Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian

tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman.

Menurut Tubbs (1992) dalam Mayangsari (2003) auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal : (1) Mendeteksi kesalahan, (2) Memahami kesalahan secara akurat, (3) Mencari penyebab kesalahan. Hasilnya menunjukkan bahwa semakin berpengalaman auditor, mereka semakin peka dengan kesalahan, semakin peka dengan kesalahan yang tidak biasa dan semakin memahami hal-hal lain yang terkait dengan kesalahan yang ditemukan.

Pengalaman kerja akan meningkat seiring dengan meningkatnya kompleksitas tugas. Semakin berpengalaman seorang auditor dalam pembuatan keputusan yang lebih kompleks maka akan semakin mudah seorang auditor mencari dan mendapatkan kelemahan sistem pengendalian internal, mencari kesalahan pencatatan, serta melakukan *analytical review*. Berdasarkan penjelasan tersebut maka hipotesis yang dibangun adalah:

H1 : Pengalaman kerja sebagai variabel *moderating* berpengaruh terhadap hubungan tingkat pendidikan, pengetahuan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan, independensi, dan kepatuhan pada kode etik secara simultan dan parsial berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan keuangan daerah