

BAB 2
TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Adapun hasil-hasil dari penelitian-penelitian terdahulu mengenai topik yang berkaitan dengan penelitian ini dapat dilihat dalam tabel 2.1.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti (Tahun)	Variabel	Hasil	Metodologi Penelitian	
				Persamaan	Perbedaan
1	Ardini (2010)	Variabel Independen Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas dan Motivasi Variabel Dependen Kualitas Audit	Kompetensi, Independensi, akuntabilitas dan Motivasi secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit dan motivasi secara parsial tidak berpengaruh	Metode pengambilan sampel, variabel independen Kompetensi dan Independensi, Variabel Dependen Kualitas Audit, Teknik Analisis Data, Teknik Pengambilan Sampel	Obyek Penelitian Penambahan variabel integritas
2	Ariani (2015)	Variabel Independen integritas, obyektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi Variabel Dependen pada kinerja auditor Inspektorat Kota Denpasar. Kata	integritas, obyektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi berpengaruh signifikan dan positif pada kinerja auditor Inspektorat Kota Denpasar. Kata	Variabel Independen Kompetensi, Teknis Analisis data, metode pengumpulan data	Obyek Penelitian
3	Dalmy (2009)	Variabel Independen SDM, Komitmen, Motivasi Variabel Dependen Kinerja Auditor Reward sebagai Variabel Moderasi	Motivasi memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja auditor begitupula reward apabila dijadikan variabel independen. SDM dan Komitmen tidak memiliki pengaruh terhadap kinerja auditor Tidak ditemukan pengaruh interaksi antara reward dengan SDM,	Metode pengumpulan data, teknik pengampilan sampel.	Obyek Penelitian Penambahan variabel integritas

			Komitmen dan Motivasi terhadap Kinerja Auditor		
4	Dharmawan (2014)	Variabel Independen Tingkat Pendidikan, Pengalaman Variabel Dependen Kualitas Hasil Pemeriksaan	Tingkat Pendidikan dan Pengalaman memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan	Metode pengumpulan data, teknik analisis data, variabel independen dan dependen, teknik pengumpulan sampel,	Obyek Penelitian Penambahan variabel integritas, akuntabilitas, motivasi dan independensi
5	Efendy (2010)	Variabel Independen Kompetensi, Independensi dan Motivasi Variabel Dependen kualitas audit	Kompetensi, independensi dan motivasi berpengaruh terhadap kualitas audit. Kompetensi dan Motivasi berpengaruh positif terhadap kualitas audit Tidak terdapat pengaruh Independensi terhadap kualitas audit	Penggunaan Variabel Independen dan metode pengumpulan data, teknik pengumpulan sampel,	Obyek Penelitian Penambahan variabel integritas, akuntabilitas,
6	Nasriana (2015)	Variabel Independen Kompetensi, Independensi, Obyektivitas, Kecermatan Profesional, Pengalaman Variabel Independen Kualitas Audit	Kompetensi, independensi, Obyektivitas kecermatan Profesional dan Pengalaman berpengaruh terhadap kualitas audit Sedangkan secara parsial kompetensi, obyektivitas dan kecermatan profesional berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan pengalaman dan independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit	Variabel Independen Kompetensi dan Independensi Variabel Dependen Metode Pengumpulan data, metode analisis data, teknik pengambilan sampling	Objek Penelitian, Penambahan Variabel Integritas
7	Tranggono dan Kartika (2008)	Variabel Independen Komitmen Organisasional dan Profesional Variabel Dependen kepuasan Kerja auditor	Komitmen Organisasional dan Profesional memiliki pengaruh signifikan terhadap kepuasan kerja auditor. Variabel intervening diabaikan karena koefisien hubungan	Penggunaan Motivasi sebagai variabel intervening, metode pengumpulan data Metode analisis data, teknik pengumpulan sampel,	Obyek Penelitian variabel dependen dan independen

		motivasi sebagai variabel intervening	langsung lebih lebih besar dari hubungan tidak langsung		
8	Trisnaning sih (2007)	Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Mediasi Good Governance, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi sebagai variabel Independen Kinerja Auditor sebagai Variabel Dependen	pemahaman good governance tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor, melainkan tidak berpengaruh langsung melalui independensi auditor. gaya kepemimpinan berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor, tetapi komitmen organisasi bukan merupakan intervening variabel dalam hubungan antara gaya kepemimpinan terhadap kinerja auditor. Budaya organisasi tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor, namun secara tidak langsung komitmen organisasi memediasi hubungan antara budaya organisasi terhadap kinerja auditor.	Teknik Pengumpulan Data	Variabel Independen, variabel dependen, Teknik Analisa Data, metode pengambilan sample
9	Widiyastuti, Pamuji (2009)	Variabel Dependen Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan (Fraud) Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme sebagai Variabel Independen	Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme berpengaruh terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan	Variabel dependen, metode analisis data, metode pengumpulan data	Obyek penelitian, variabel independen dan dependen

Rahmawati (2013) melakukan penelitian mengenai pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap kualitas audit dengan obyek penelitian 8 KAP di wilayah Malang, hasil penelitian ini menunjukkan

bahwa Kompetensi dan Independensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit, sedangkan Penelitian Perdany dan Suranta (2014) tentang pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit Investigatif pada Kantor Perwakilan BPK RI Yogyakarta menghasilkan kompetensi dan independensi secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit, kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit, namun tidak dengan Independensi.

Dityatama (2015) yang melakukan penelitian terhadap pengaruh kompetensi dan independensi auditor internal terhadap kecermatan professional auditor internal dan implikasinya terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat Kabupaten Lumajang menjelaskan bahwa kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap kecermatan professional serta ketiga variabel tersebut juga berpengaruh terhadap kualitas audit internal.

Setiyani dan Fauzan (2015) meneliti mengenai pengaruh kompetensi, independensi, etika, motivasi, dan *time budget pressure* auditor terhadap kualitas audit (studi empiris pada auditor pemerintah di inspektorat kab. boyolali) menunjukkan hasil bahwa kompetensi, independensi, motivasi dan *time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan etika auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. kompetensi, independensi, etika, motivasi, dan *time budget pressure* auditor secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Efendy (2010) yang meneliti tentang pengaruh kompetensi, independensi dan motivasi terhadap kualitas audit Aparat Inspektorat dalam pengawasan keuangan Daerah (studi empiris pada Inspektorat Kota Gorontalo). Objek Penelitian menggunakan Auditor Internal yang ada pada Instansi Pemerintah yakni Inspektorat Kabupaten Lamongan, Bojonegoro dan Tuban dengan menambahkan 2 (dua) variabel baru yakni akuntabilitas dan integritas.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Teori Keagenan.

Teori keagenan dikemukakan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976 yang menjelaskan perbedaan kepentingan antara manajer dengan pemilik. Agency teory(teori keagenan) membahas mengenai perbedaan kepentingan yang dapat muncul antara principal dan agent (Nandari, 2015). Manajemen dapat dikatakan sebagai agent sedangkan pemegang saham bertindak sebagai principal. Seorang agent adalah orang yang sengaja dipekerjakan oleh principal dalam menjalankan usahanya. Sedangkan principal adalah orang yang mempekerjakan agent. Agent bertanggungjawab untuk memberikan informasi berupa laporan keuangan kepada principal. Dalam pemerintahan yang dimaksud principal disini adalah Rakyat dan Agen adalah Kepala Daerah, Mardiasmo dalam Mahdalena dan Kartini (2017)

Permasalahan terkait kualitas laporan keuangan ataupun kinerja Pemerintah Daerah terjadi karena adanya konflik kepentingan ketika pemerintah/Kepala Daerah melakukan kecurangan dengan tujuan memaksimalkan kesejahteraan dan mengamankan kepentingan mereka tanpa memikirkan dampaknya bagi masyarakat. Hal ini menyebabkan timbulnya masalah keagenan. Selain itu Besarnya tanggungjawab yang diemban pemerintah untuk mengelola anggaran dan keuangan negara/daerah memerlukan pengawasan, pengawalan dan pengendalian. Dalam rangka mengurangi terjadinya asimetri informasi antara *principal* dan *agent* dibutuhkan adanya pengawasan oleh Institusi yang berwenang untuk meminimalisir terjadinya kecurangan. Disitu peran Inspektorat Daerah sebagai salah satu pihak yang diberi amanat untuk melakukan pengawasan terhadap segala aktivitas yang dilakukan oleh pemerintah Daerah. Laporan hasil pemeriksaan Inspektorat ini digunakan sebagai dasar untuk melakukan pengambilan keputusan yang ekonomis dan bahan untuk melakukan evaluasi kinerja Pemerintah Daerah.

2.2.2 Teori Atribusi

Menurut Fritz Heider dalam Queena (2012), teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori atribusi menjelaskan tentang bagaimana menentukan penyebab perilaku seseorang. Teori ini menjelaskan bagaimana perilaku seseorang atau diri

sendiri yang ditentukan oleh pengaruh internal ataupun eksternal (Luthan dalam Queena, 2012).

Atribusi internal merupakan perilaku seseorang yang dipengaruhi oleh faktor-faktor internal seperti sifat dan karakter, sedangkan atribusi eksternal merupakan perilaku seseorang yang disebabkan lingkungan diluar individu yang bersangkutan. Kompetensi, Independensi, Motivasi, Akuntabilitas dan Integritas merupakan faktor internal yang dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh APIP selaku Auditor Internal Pemerintah. Beberapa faktor eksternal dapat memperkuat atau memperlemah faktor eksternal seperti tekanan pimpinan ataupun pengawasan dari atasan langsung.

2.2.3 Kompetensi

a. Pengertian

Kompetensi adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk dalam melaksanakan audit dengan benar yaitu memiliki pengetahuan dalam memahami objek yang diaudit, kemampuan untuk menganalisa permasalahan serta bekerja sama dalam tim Ayuningtyas (2012)

b. Komponen Kompetensi

Dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang disusun oleh AAPII pada paragraf 2010 yang membahas Kompetensi menyebutkan bahwa Auditor harus mempunyai pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan dan pengalaman serta

kompetensi lain untuk menjalankan tanggungjawabnya. Auditor harus memiliki pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, pengalaman serta kompetensi lain adalah yang bersifat kolektif yang mengacu pada kemampuan profesional yang diperlukan auditor untuk secara efektif melaksanakan tanggungjawab profesionalnya.

c. Pendidikan

Menurut Undang-undang Nomor 20 tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional Pasal 1 ayat 1 Pendidikan adalah usaha secara sadar dan terencana untuk mewujudkan suasana belajar dan proses pembelajaran agar peserta didik secara aktif mengembangkan potensi dirinya untuk memiliki kekuatan spiritual, keagamaan, pengendalian diri, kecerdasan akhlak mulia, serta keterampilan yang diperlukan dirinya, masyarakat, bangsa dan Negara.

Menurut Standar Umum yang ditetapkan dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) disebutkan bahwa Auditor harus mempunyai tingkat pendidikan formal yang diperlukan. SAIPI juga menjelaskan untuk menciptakan kinerja audit yang baik maka AAIPI harus mempunyai kriteria tertentu dari kualifikasi pendidikan formal auditor yang diperlukan untuk penugasan audit intern sehingga sesuai dengan situasi dan kondisi auditi. Auditor Intern Pemerintah memiliki syarat minimal memiliki pendidikan Strata 1 (S1) sebagaimana Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur

Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang standar audit APIP. Untuk menjadi Auditor diwajibkan mengikuti Pendidikan dan Pelatihan Pembentukan Auditor Ahli yang dilaksanakan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan BPKP dan mengikuti Ujian Sertifikasi Auditor (USA), namun demikian untuk auditor terampil memiliki pendidikan minimal Diploma III.

Adanya tuntutan dan beragam jenis pemeriksaan serta peraturan yang kerap berubah-ubah maka Auditor wajib mengikuti pelatihan berkelanjutan yang dapat meningkatkan kompetensinya. Ini selaras dengan pernyataan standar umum yang ada dalam SAIPI yakni Auditor harus mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan/atau sertifikasi lain di bidang pengawasan intern pemerintah, dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (continuing professional education). SAIPI (2014) menjelaskan bahwa Pendidikan profesional berkelanjutan dapat diperoleh dengan menjadi anggota dan berpartisipasi dalam asosiasi profesi, pendidikan sertifikasi jabatan fungsional auditor, konferensi, seminar, kursus-kursus, program pelatihan di kantor sendiri,serta partisipasi dalam proyek penelitian yang memiliki substansi di bidang pengawasan intern.

Dalam Efendy (2010) disebutka untuk melaksanakan audit pemerintahan, seorang auditor harus memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian tidak hanya pada metode dan teknik audit

melainkan semua hal terkait pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah,

d. Pengalaman

Pengalaman adalah sesuatu yang pernah dijalani, dialami, dirasakan, di tanggung. Pengalaman adalah suatu bentuk rasa yang pernah dialami oleh seseorang individu yang dijadikan sebagai bentuk pembelajaran diri di masa kini yang berasal dari masa lalu, Kamus Besar Bahasa Indonesia (2002:26). Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik melalui pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada pola tingkah laku yang lebih tinggi.

Pengalaman auditor adalah pengalaman dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, banyaknya penugasan maupun jenis-jenis perusahaan yang pernah ditangani Ramadhanty (2013)

Pengalaman merupakan atribut yang penting bagi auditor dimana auditor yang sudah berpengalaman lebih dapat mengingat kesalahan atau kekeliruan serta lebih selektif terhadap informasi-informasi yang relevan dibandingkan dengan auditor yang kurang memiliki pengalaman. Pengalaman menjadi pertimbangan penting untuk merekrut dan mempromosikan auditor baru.

Pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan/pengawasan dapat dilihat dari banyaknya penugasan, kurun waktu dalam melaksanakan pemeriksaan ataupun jenis pemeriksaan/audit yang pernah dilaksanakan. Semakin banyak pengalaman yang dimiliki auditor maka auditor akan semakin teliti dan memiliki berbagai dugaan dalam melakukan analisa temuan pemeriksaan.

Kualitas seorang auditor dilihat dari pengetahuan tentang ilmu dan praktik audit, tingkat pelatihan, pengalaman, keterampilan umum, kemampuan mengenali dan mengidentifikasi penyimpangan, serta terus mengikuti perkembangan dalam penyusunan dan mendeteksi penyimpangan Mautz dan Sharaf dalam Nasriani (2015).

2.2.4 Independensi

a. Pengertian

Dalam melaksanakan tugasnya auditor harus memiliki independensi yang harus dipertahankan. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya Mulyadi (2018;26). Menurut Messier et al (2005) dalam Efendy (2010), independensi merupakan suatu istilah yang sering digunakan oleh profesi auditor.

Pernyataan standar umum kedua dalam SPKN adalah: “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”. Maksud dari pernyataan ini bahwa organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya memiliki tanggungjawab untuk mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan tidak memihak dan dipandang tidak memihak kepada pihak manapun.

Sedangkan menurut SAIPI Independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. SAIPI juga menjelaskan bahwa dalam rangka mencapai tingkat independensi yang diperlukan dalam melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit intern secara efektif, pimpinan APIP memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada atasan pimpinan APIP. Ancaman terhadap independensi harus dikelola pada tingkat individu auditor, penugasan audit intern, fungsional, dan organisasi.

b. Gangguan Independensi

Gangguan Terhadap Independensi dan Objektivitas . Jika independensi atau objektivitas terganggu, baik secara faktual maupun penampilan, maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada

pimpinan APIP. Gangguan independensi APIP Auditor dapat meliputi:

- 1) Konflik kepentingan pribadi, pembatasan ruang lingkup, pembatasan akses ke catatan, personel, dan prasarana, serta pembatasan sumber daya, seperti pendanaan.
- 2) Auditor yang mempunyai hubungan yang dekat dengan auditi seperti hubungan sosial, kekeluargaan, atau hubungan lainnya yang dapat mengurangi objektivitasnya, harus tidak ditugaskan untuk melakukan audit intern terhadap entitas tersebut.
- 3) Auditor yang bertugas menetap untuk beberapa lama di kantor auditi dalam rangka penugasan consulting atas program, kegiatan, atau aktivitas auditi maka auditor tidak boleh terlibat dalam pengambilan keputusan atau menyetujui hal-hal yang merupakan tanggungjawab auditi (obyek pemeriksaan)

Terhadap keadaan ini Auditor harus melaporkan kepada pimpinan APIP mengenai situasi adanya dan/atau interpretasi adanya konflik kepentingan, ketidakindependenan, atau bias. Pimpinan APIP wajib mengganti auditor yang menyampaikan situasi independensinya dengan auditor lainnya yang bebas dari situasi tidak independen tersebut.

Baik buruknya Kualitas Audit sangat dipengaruhi oleh independensi auditor. Tekanan maupun kedekatan dapat membuat auditor tidak mengungkapkan apa yang ditemuinya kedalam temuan audit yang berimbas pada kualitas Laporan Hasil Audit.

2.2.5 Audit

a. Pengertian

Audit menurut Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03 tahun 2003 adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi bukti yang dilakukan secara Independen, obyektif dan profesional menurut standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efisiensi dan keandalan informasi dan pelaksanaan tugas pemerintahan. Sedangkan Audit menurut Mulyadi (2018) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh & mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan & kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, dan penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

b. Auditor

Auditor Pemerintah merupakan auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah memiliki tugas pokok melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit

organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban yang ditujukan kepada pemerintah Mulyadi (2018).

Auditor adalah jabatan yang memiliki ruang lingkup, tugas, tanggungjawab dan wewenang untuk melakukan pengawasan intern pada instansi pemerintah, lembaga dan/atau pihak lain yang didalamnya terdapat kepentingan negara sesuai dengan Peraturan Perundang-undangan, yang diduduki oleh Pegawai Negeri Sipil dengan hak dan kewajiban yang diberikan secara penuh oleh Pejabat yang berwenang SAIPI(2013:2). Yang dimaksud auditor disini adalah Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (P2UPD), namun perbedaan kedua auditor ini berada pada JFA yang boleh melakukan pemeriksaan keuangan sedangkan P2UPD boleh melaksanakan pemeriksaan keuangan apabila tidak terdapat JFA di Daerah.

c. Audit intern

Dalam SAIPI (2014) Audit intern adalah kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian keyakinan (*assurance activities*) dan konsultasi (*consulting activities*), yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (auditi). Kegiatan ini membantu auditi untuk mencapai tujuannya dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur dalam rangka menilai dan meningkatkan

efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol (pengendalian), dan tata kelola (sektor publik).

d. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah “instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kementerian/Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Intern pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan”. Pelaksanaan Pengawasan Internal Pemerintah ini diatur dalam PP 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

e. Jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh APIP adalah:

1. Audit Kinerja
2. Evaluasi
3. Reviu
4. Pemantauan
5. Audit dengan tujuan tertentu.

2.2.6 Motivasi

a. Pengertian

Motivasi merupakan dorongan-dorongan individu untuk bertindak yang menyebabkan orang tersebut berperilaku dengan cara tertentu yang mengarah pada tujuan, Terry dalam Efendy (2010).

Tidak ada tugas yang dapat dilaksanakan dengan baik tanpa didukung oleh kemampuan untuk melaksanakannya. Kemampuan merupakan bakat individu untuk melaksanakan tugas yang berhubungan dengan tujuan Ramadhanty (2013). Namun kemampuan tidaklah mencukupi untuk menjamin tercapainya kinerja terbaik. Individu harus memiliki motivasi untuk mencapai kinerja terbaik.

Sedangkan motivasi menurut Goleman dalam Ardini (2010) menyebutkan bahwa motivasi berarti menggunakan hasrat kita yang paling dalam untuk menggerakkan dan menuntun seseorang menuju sasaran, membantu kita mengambil inisiatif dan bertindak sangat efektif dan bertahan menghadapi kegagalan dan frustrasi. Motivasi yang paling ampuh adalah motivasi yang berasal dari dalam diri seseorang.

Dengan demikian motivasi merupakan kekuatan penggerak dalam diri individu yang mendorongnya untuk melakukan suatu tindakan. Setiap orang dimotivasi oleh kebutuhan dan keinginannya yang akan terwujud dalam bentuk suatu tingkah laku yang diarahkan

pada tujuan untuk mencapai sasaran kepuasan. Perilaku manusia pada dasarnya berorientasi pada tujuan, karena itu perilaku manusia diawali pada kebutuhan atau keinginan untuk mencapai satu atau beberapa tujuan.

b. Teori Kebutuhan Maslow

Dari berbagai teori motivasi yang paling banyak digunakan adalah teori Teori motivasi Abraham Maslow yang menjelaskan hirarki kebutuhan yang menunjukkan adanya lima tingkatan keinginan dan kebutuhan manusia. Hirarki lima kebutuhan dasar manusia menurut Maslow (1954) dalam Robbins (2008) adalah sebagai berikut:

- a. Kebutuhan fisiologis (psychological needs): kebutuhan fisik seperti rasa lapar, haus, perumahan, pakaian dan lain sebagainya.
- b. Kebutuhan keamanan (safety needs): kebutuhan akan keselamatan dan perlindungan dari bahaya, ancaman, perampasan atau pemecatan.
- c. Kebutuhan sosial (social needs): kebutuhan akan rasa cinta dan kepuasan dalam menjalin hubungan dengan orang lain, kepuasan dan perasaan memiliki serta diterima dalam suatu kelompok, rasa kekeluargaan, persahabatan dan kasih sayang.

- d. Kebutuhan penghargaan (esteem needs): kebutuhan akan status atau kedudukan, kehormatan diri, reputasi dan prestasi.
- e. Kebutuhan aktualisasi diri (self-actualization needs): kebutuhan pemenuhan diri, untuk mempergunakan potensi diri, untuk mengembangkan diri semaksimal mungkin, ekspresi diri dan melakukan apa yang paling cocok dengan dirinya.

2.2.7 Akuntabilitas

Kode etik AAIPI (2014) menjelaskan bahwa akuntabilitas adalah kemampuan untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

Ardini (2010) menyebutkan bahwa akuntabilitas adalah dorongan psikologis sosial yang dimiliki seseorang untuk menyelesaikan kewajibannya yang dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya. Dalam melaksanakan tanggungjawab profesionalnya auditor harus selalu mempergunakan pertimbangan moral dan profesional dalam setiap kegiatannya.

Dalam menerapkan prinsip Akuntabel, seorang auditor intern pemerintah wajib menyampaikan pertanggungjawaban ataupun jawaban dan keterangan atas kinerja dan tindakannya secara sendiri atau kolektif

kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban, Kode Etik AAIPI (2014).

Terdapat 3 (tiga) indikator yang dipergunakan untuk mengukur akuntabilitas auditor yakni seberapa besar motivasi auditor menyelesaikan pekerjaan, seberapa besar daya usaha/pikir yang dipergunakan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan dan seberapa besar keyakinan bahwa pekerjaannya akan diperiksa oleh atasan, Febriyanti dalam Adha (2016).

2.2.8 Integritas

a. Pengertian

Menurut AAIPI (2014) adalah mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan dan kejujuran.

Mulyadi (2008) menegaskan bahwa Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur dan transparan, berani, bijaksana dan bertanggung jawab dalam melaksanakan audit. Keempat unsur itu diperlukan untuk membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal, Pusdiklatwas BPKP (2005)

b. Kewajiban Auditor Pemerintah

Kode etik Auditor internal menyebutkan bahwa dalam rangka menerapkan prinsip Integritas, auditor intern pemerintah wajib:

1. Melakukan pekerjaan dengan kejujuran, ketekunan, dan tanggung jawab;
2. Mentaati hukum dan membuat pengungkapan yang diharuskan oleh ketentuan perundang-undangan dan profesi;
3. Menghormati dan berkontribusi pada tujuan organisasi yang sah dan etis; dan
4. Tidak menerima gratifikasi terkait dengan jabatan dalam bentuk apapun.

2.2.9 Kualitas Audit

De Angelo dalam Nasriana (2015) menjelaskan bahwa kualitas Audit adalah probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan pelanggaran atau kesalahan yang ditemukan dalam sistem akuntansi kliennya. Kemungkinan seorang auditor untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor itu sendiri dan kemungkinan untuk melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi dari auditor itu sendiri.

Deis dan Giroux dalam Alim (2007) menjelaskan bahwa terdapat 4 (empat) hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu:

1. Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (tenure)

2. Jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik.
3. Kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka semakin kecil kemungkinan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar,
4. *Review* dari pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan *direview* oleh pihak ketiga.

Kualitas audit juga mengacu bagaimana auditor dalam pelaksanaan tugasnya menerapkan standar audit yang meliputi standar umum, standar lapangan, dan pelaporan Van Harling, et al dalam Nasriani (2015). Dalam Audit Pemerintahan kualitas audit mengacu pada Standar Audit yang ditetapkan AAPI yang meliputi Standar Umum, Standar Pelaksanaan dan Standar Komunikasi. Ketidaktaatan auditor terhadap standar audit akan menyebabkan penurunan kualitas audit Yuniarti dan Zumara dalam Nasriani (2015).

Dalam lampiran 3 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Perka BPK No 1 Tahun 2007) disebutkan bahwa “Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Disebutkan pula bahwa manajemen entitas yang diperiksa

bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Perhatian secara terus-menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material beserta rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan yang dilakukan” (paragraf 17).

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa audit yang berkualitas adalah audit yang rekomendasinya dapat ditindaklanjuti oleh auditi. Kualitas ini terbangun sejak tahap awal pelaksanaan audit sampai dengan pelaporan dan pemberian rekomendasi .

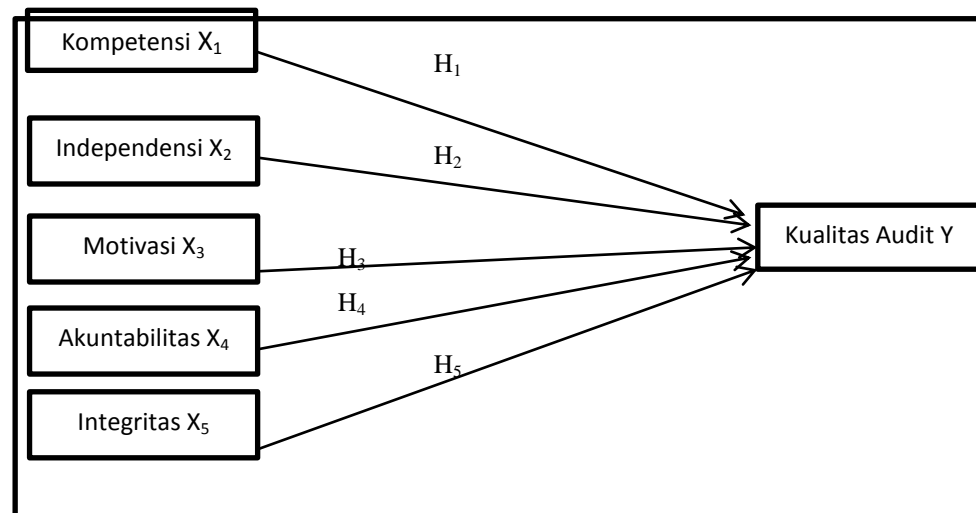
2.3 Kerangka Berpikir dan Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Kerangka Berpikir

Kerangka berpikir dapat digambarkan pada Gambar 2.1 dibawah ini:

Gambar 2.1

Kerangka Berpikir



2.3.2 Pengembangan Hipotesis

2.3.2.1 Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Audit

Kompetensi terdiri atas Pendidikan, Pelatihan, Keterampilan dan Pengalaman. Pendidikan yang ditempuh oleh auditor secara langsung memiliki pengaruh terhadap kemampuan seorang auditor dalam melaksanakan penugasan dari pimpinan APIP begitu pula dengan Pengalaman. Semakin sering auditor melakukan pekerjaan yang sama maka auditor tersebut akan semakin terampil dan semakin cepat dalam menyelesaikan pekerjaannya sehingga hasil audit yang dilakukan juga semakin berkualitas.

Kompetensi auditor adalah kemampuan auditor untuk mengaplikasikan pengetahuan dan pengalaman yang dimilikinya dalam melakukan audit sehingga auditor dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif, dan obyektif. (Efendy, 2010) sedangkan kualitas audit menurut De Angelo dalam Efendy (2010) adalah probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Standar Umum AAPI mengharuskan auditor intern Pemerintah untuk terus menerus mengikuti pendidikan atau pelatihan berkelanjutan dalam rangka melaksanakan tanggungjawabnya.

Penelitian dari Ardini (2010) menyebutkan bahwa Kompetensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit yang menunjukkan bahwa tingkat kemampuan auditor akan menunjang

kualitas audit yang dihasilkan, begitupula dengan penelitian Nasriana (2015).

Dengan demikian semakin meningkatnya kompetensi auditor maka semakin meningkat pula kualitas Laporan Hasil Audit yang dihasilkan.

H₁ : Kompetensi berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit

2.3.2.2 Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit

Independensi merupakan salah satu sikap yang harus dimiliki auditor sehingga laporan yang dibuatnya berkualitas sehingga dapat memudahkan para penentu kebijakan untuk mengambil keputusan. Auditor memiliki tanggungjawab untuk mempertahankan independensinya sehingga temuan, simpulan, rekomendasi ataupun pertimbangan yang dikemukakannya dalam Laporan Hasil Pemeriksaan tidak memihak terhadap pihak manapun.

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Karena jika auditor kehilangan independensinya, maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan Supriyono dalam Efendy (2010)

Penelitian Nasriana (2015) menyebutkan bahwa independensi dan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, hasil penelitian Efendy (2010) yang menunjukkan Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit Aparat Inspektorat Daerah dalam melakukan pengawasan keuangan daerah begitupula dengan Penelitian Perdany dan Suranta (2012) yang menunjukkan independensi berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kualitas audit investigatif. Ini bertentangan dengan penelitian ardini (2010) menemukan bahwa Independensi, berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit begitupula dengan penelitian Rachmawati (2013)

Dengan demikian dapat disimpulkan semakin tinggi Independensi Auditor maka semakin tinggi pula kualitas audityang dihasilkannya.

H₂ : Independensi berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit

2.3.2.3 Pengaruh Motivasi terhadap Kualitas Audit

Setiap manusia memiliki motivasi dalam hidupnya, motivasi membuat auditor memiliki tujuan untuk meraih tujuan dan mematuhi standar audit. Motivasi mendorong seseorang termasuk auditor untuk berprestasi dan berkomitmen terhadap kelompoknya. Respon yang tidak tepat terhadap laporan audit khususnya rekomendasi yang dibuatnya dapat membuat motivasi APIP menurun.

Teori maslow (1995) menyatakan bahwa tindakan manusia pada hakikatnya untuk memenuhi kebutuhannya. Penghargaan yang didapat

auditor pemerintah berupa yakni berupa kenikmatan pribadi dan membantu orang lain dan penghargaan berupa peningkatan karir dan status. Peningkatan Pendidikan, pengalaman yang banyak, keinginan untuk mempertahankan independensi dan semakin meningkatnya motivasi maka semakin tinggi pula kualitas audit

Ardini (2010) meneliti tentang Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit menunjukkan motivasi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan penelitian efendy (2010) menghasilkan Motivasi berpengaruh terhadap kualitas audit.

Dengan demikian semakin tinggi Motivasi seorang auditor maka semakin tinggi pula Kualitas audit atau dapat dirumuskan Hipotesis

H₃ : Motivasi berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit

2.3.2.4 Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit

Laporan Hasil Pemeriksaan atau Laporan Hasil Audit yang dibuat oleh APIP akan dilakukan supervisi secara berjenjang oleh Pengendali Teknis, Inspektur Pembantu Wilayah dan Inspektur. Auditor memiliki kewajiban untuk mempertanggungjawabkan rekomendasi ataupun temuan yang dibuatnya sehingga APIP akan menghasilkan laporan yang berkualitas.

Kode Etik AAPII (2014) menyebutkan bahwa Akuntabilitas adalah kemampuan untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau

untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Febriyanti dalam Adha (2016) menyebutkan bahwa Akuntabilitas adalah dorongan psikologis yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil dalam satu keadaan.

Penelitian Ardini (2010) menunjukkan kompetensi, independensi, akuntabilitas dan motivasi secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang menunjukkan bahwa hasil audit yang berkualitas dapat tercapai apabila auditor dalam melaksanakan tugasnya disertai dengan tanggungjawab yang tinggi begitupa dengan penelitian Adha (2016) yang menemukan bahwa akuntabilitas auditor berpengaruh terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya.

Dengan demikian semakin tinggi Akuntabilitas seorang auditor maka semakin tinggi pula Kualitas audit atau dapat dirumuskan Hipotesis

H₄ : Akuntabilitas berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit

2.3.2.5 Pengaruh Integritas terhadap Kualitas Audit

Seorang Auditor harus memiliki sifat jujur, berani dan bijaksana dalam melaksanakan tugas mulai dari perencanaan hingga pelaporan audit. Sikap integritas menjadi dasar pengakuan masyarakat akan profesionalisme auditor, sehingga temuan maupun rekomendasi yang

dibuat sesuai dengan kenyataan. Semakin tinggi integritas yang dimiliki auditor/APIP maka laporan yang dihasilkan semakin berkualitas.

Integritas adalah mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan dan kejujuran, Kode Etik Auditor Internal Pemerintah Indonesia (2014)

Integritas auditor intern pemerintah membangun kepercayaan yang menjadi dasar pertimbangannya. Integritas tidak hanya menyatakan kejujuran, namun juga hubungan wajar dan keadaan yang sebenarnya.

Hasil Penelitian Ariani (2015) menunjukkan integritas, obyektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi berpengaruh signifikan dan positif pada kinerja auditor Inspektorat Kota Denpasar dan penelitian Sari (2013) yang menunjukkan bahwa Integritas berpengaruh terhadap Kualitas Audit.

Dengan demikian semakin tinggi Integritas seorang auditor maka semakin tinggi pula Kualitas audit atau dapat dirumuskan Hipotesis

H₅ : Integritas berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit