

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI
KUALITAS AUDIT (STUDI KASUS PADA INSPEKTORAT
DAERAH DI PROVINSI GORONTALO)**

***THE ANALYSIS OF FACTORS INFLUENCING AUDIT QUALITY,
A CASE STUDY AT THE PROVINCIAL INSPECTORATE IN
GORONTALO PROVINCE***

NURHARYATI PANIGORO

P3400210008



**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI
KUALITAS AUDIT (STUDI KASUS PADA INSPEKTORAT
DAERAH DI PROVINSI GORONTALO)**

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar Magister

Program Studi

Akuntansi

Disusun dan diajukan oleh

NURHARYATI PANIGORO

P3400210008

Kepada

**PROGRAM MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PASCASARJANA FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

HALAMAN PENGESAHAN

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS
AUDIT (STUDI KASUS PADA INSPEKTORAT DAERAH DI PROVINSI
GORONTALO)**

Disusun dan diajukan oleh:

NURHARYATI PANIGORO
P3400210008

Tesi ini telah memenuhi syarat dan disetujui
Pada tanggal 24 Juli 2013

Menyetujui
Komisi Penasehat

Ketua,

Anggota,

Prof. Dr. H. Gagaring Pagalung, S.E. MS.,Ak. DR. Syarifuddin, SE, M.Sos.Sc, Ak

Mengetahui
Ketua Program Studi

Prof. Dr. H. Gagaring Pagalung, S.E., MS., Ak.
NIP 196301161988101001

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Yang bertanda tangan di bawah ini.

Nama : Nurharyati Panigoro

Nomor mahasiswa : P3400210008

Program Studi : Akuntansi

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa tesis yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya sendiri, bukan merupakan pengambilalihan tulisan atau pemikiran orang lain. Apabila di kemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan tesis ini hasil karya orang lain, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Makassar, Juli 2013

Yang Menyatakan

Nurharyati Panigoro

ABSTRAK

NURHARYATI PANIGORO. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit, Studi Kasus pada Inspektorat Daerah di Provinsi Gorontalo (dibimbing oleh Gagaring Pagalung dan Syarifuddin).

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui kualitas hasil audit yang dihasilkan oleh auditor internal (inspektorat) di wilayah provinsi Gorontalo. Beberapa faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit tersebut antara lain variabel *tenure*, kompetensi, keterlibatan ketua tim audit, tekanan politik, kecermatan profesional, motivasi, pemahaman terhadap instansi yang diaudit, serta independensi yang dimiliki oleh auditor. Objek penelitian adalah seluruh auditor inspektorat daerah yang ada di wilayah provinsi Gorontalo (inspektorat kota/kabupaten, dan inspektorat provinsi). Data utama yang digunakan berupa data primer yang diperoleh melalui kuesioner yang disebarakan ke responden terpilih. Adapun metode analisis yang digunakan adalah metode kuantitatif dengan menggunakan analisis regresi termoderasi (*Moderating Regression Analysis/MRA*).

Hasil analisis dengan MRA menunjukkan dari delapan variabel bebas yang diamati, sebanyak enam variabel mempunyai pengaruh signifikan secara statistik. Keenam variabel tersebut adalah kompetensi, keterlibatan ketua tim audit, tekanan politik, kecermatan profesional, motivasi, dan independensi auditor. Sedangkan dua variabel yakni *tenur* audit dan pemahaman terhadap instansi yang diaudit tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Adapun untuk variabel interaksi, baik interaksi antara *tenur* dengan independensi, kompetensi dengan independensi, keterlibatan pimpinan audit dengan independensi, serta interaksi antara tekanan politik dengan independensi semuanya menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

ABSTRACT

NURHARYATI PANIGORO. *The Analysis of Factors Influencing Audit Quality, a Case Study at the Provincial Inspectorate in Gorontalo Province (Supervised by Gagaring Pagalung and Syarifuddin).*

This study aims to determine the quality of audit results generated by the internal auditor (inspectorate) in Gorontalo province. The factors are audit tenure, competence, executive involvement, political pressure, professional care, motivation, industry expertise, and independence. The research object were all local auditors in Gorontalo Province (city inspectorate / district, and Provincial Inspectorate). The primary data were obtained from questionnaires distributed to the selected respondents. The data were then analysed by using the quantitative method with Moderating Regression Analysis (MRA).

The results of MRA reveal that six variables have statistically significant effect. The variables are competence, executive involvement, political pressure, professional care, motivation, and auditor independence. The two other variables, audit tenur and industry expertise do not have a significant impact on audit quality. All interactions variable (interaction between tenur and independence, competence and independence, executive involvement and independence, and political pressure and independence) have significant effect on audit quality.

PRAKATA

**Bismillahirrahmanirrahim
Assalammu'alaikum wr.wb**

Syukur Alhamdulillah penulis panjatkan kehadiran Allah SWT karena atas limpahan rahmat dan hidayah-Nya terutama nikmat kesehatan dan pengetahuan sehingga penulis dapat menyelesaikan penelitian dan penyusunan tesis ini. Adapun judul tesis yang penulis angkat adalah "Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit (Studi Kasus pada Inspektorat Daerah di Provinsi Gorontalo)". Disusun sebagai salah satu persyaratan guna memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Selama studi dan dalam penyusunan tesis ini, penulis telah memperoleh bantuan, bimbingan, dan pengarahan dari berbagai pihak. Oleh karena itu dengan kerendahan hati penulis mengucapkan terimakasih kepada.

1. Orang tua tercinta, Ayahanda Zainudin Panigoro dan Ibunda Fatmah Lahati, terima kasih atas doa restu, bimbingan, kasih sayang, bantuan dalam segala hal, serta fatwa-fatwa yang telah diberikan selama ini. kakak dan adik-adikku Rahmat, Malik, dan Abrar Panigoro yang selalu memberikan semangat dan motivasi. Semoga Allah selalu memberikan yang terbaik buat kita semua.
2. Suamiku Bobby Rantow Payu, terima kasih atas seluruh cinta, perhatian, doa dan semangat yang diberikan hingga selesainya penelitian ini.
3. Bapak Prof. Dr. H. Gagaring Pagalung, SE, MS, Ak dan Bapak Dr. Syarifuddin, SE, M. Soc.Sc, Ak selaku dosen pembimbing yang telah bersedia meluangkan waktu, pikiran dan saran kepada penulis hingga selesainya tesis ini.

4. Dosen penguji, Bapak Dr. Alimuddin, SE. Ak. MM; Dr. Darwis Said SE.Ak. MSA; dan Dr. Tawakkal, SE.Ak. M.Si yang telah memberikan saran-saran dalam penyempurnaan tesis ini.
5. Seluruh Dosen Pengajar yang telah memberikan bekal ilmu yang tak ternilai harganya dan telah membantu kelancaran studi di Program Magister Akuntansi Universitas Hasanuddin
6. Pimpinan dan Staf Inspektorat daerah di provinsi Gorontalo, atas kesediaannya sebagai responden dalam penulisan tesis ini.
7. Teman-teman seperjuangan di Magister Akuntansi Universitas Hasanuddin yang sangat mengesankan; Prima Santy, Rahmi Syafitri, Rini Nurindah, Linda Razak, Yunita, Wa Ode Aswati, Dina Fitri, Syaiah, Mail, Danypatra, Reyther Biki, Akbar Yusuf, Ramli, dan Azhar. Terima kasih atas dukungan serta kebersamaannya selama ini.
8. Teman-temanku Fate, Gia, Gege, Febi, Cindy dan buat Kakak Ani (Alm.) yang banyak membantu penulis selama menyelesaikan studi, terima kasih atas semuanya.
9. Semua pihak terkait yang telah membantu penulis menyelesaikan tesis ini yang tidak dapat disebutkan satu persatu.

Akhirnya semoga Allah SWT senantiasa memberikan karunia, limpahan rahmat dan hidayah-Nya atas semua kebaikan yang telah diberikan kepada penulis, dan penulis berharap semoga tesis ini dapat memberikan manfaat bagi pembaca dan pihak-pihak yang bersangkutan.

Makassar, Juli 2013

Nurharyati Panigoro

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
PERNYATAAN KEASLIAN TESIS	iii
ABSTRAK	iv
PRAKATA	vi
DAFTAR ISI	vii
DAFTAR TABEL	x
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I. PENDAHULUAN	1
A. LATAR BELAKANG	1
B. RUMUSAN MASALAH	9
C. TUJUAN PENELITIAN	11
D. KEGUNAAN PENELITIAN	11
BAB II. TINJAUAN PUSTAKA	15
A. LANDASAN TEORI	15
1. TEORI ATRIBUSI (<i>ATTRIBUTION THEORY</i>)	15
2. TEORI SIKAP DAN PERILAKU (<i>THEORY OF ATTITUDES AND BEHAVIOR</i>)	17
3. TEORI KEPUTUSAN PERILAKU (<i>THEORY BEHAVIORAL DECISION</i>)	18
B. DEFINISI AUDITING	20

C. AUDIT SEKTOR PUBLIK	21
D. DEFINISI DAN PENGUKURAN KUALITAS AUDIT	22
E. FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS AUDIT	27
1. <i>TENURE</i> AUDIT (JANGKA WAKTU MELAKUKAN PEMERIKSAAN)	28
2. <i>COMPETENCE</i> / KOMPETENSI	30
3. <i>EXECUTIVE INVOLVEMENT</i> (KETERLIBATAN KETUA TIM AUDIT)	31
4. <i>POLITIC PRESSURE</i> / TEKANAN POLITIK	32
5. <i>MOTIVATION</i> / MOTIVASI	33
6. <i>INDUSTRY EXPERTISE</i> (PEMAHAMAN TERHADAP INSTANSI YANG DIAUDIT)	36
7. <i>DUE PROFESSIONAL CARE</i> (KECERMATAN PROFESIONAL	37
8. <i>INDEPENDENCE</i> / INDEPENDENSI	39
F. PENELITIAN SEBELUMNYA	41
G. KERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	44
1. KERANGKA KONSEPTUAL	44
2. PENGEMBANGAN HIPOTESIS	45
BAB III. METODE PENELITIAN	61
A. DESAIN PENELITIAN	61
B. POPULASI DAN TEKNIK SAMPEL	61
C. DEFINISI OPERASIONAL DAN PENGUKURAN VARIABEL	63

D. METODE PENGUMPULAN DATA	67
E. PENGUJIAN INSTRUMEN PENELITIAN	67
F. TEKNIK ANALISIS DATA	70
BAB IV HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN.....	74
A. GAMBARAN UMUM LOKASI PENELITIAN	74
B. HASIL PENGUJIAN VALIDITAS DAN RELIABILITAS KUESIONER	78
C. DESKRIPSI RESPONDEN.....	80
D. DESKRIPSI VARIABEL PENELITIAN	85
E. HASIL ANALISIS DATA	104
F. PEMBAHASAN	121
BAB V. PENUTUP	131
A. KESIMPULAN	131
B. KETERBATASAN PENELITIAN	135
C. SARAN	136
DAFTAR PUSTAKA	137
LAMPIRAN	142

DAFTAR TABEL

Nomor	halaman
1. Motivasi Auditor Independen dalam Melakukan Audit Pemerintah	34
2. Daftar Jumlah Populasi	62
3. Pengujian validitas dan reliabilitas kuesioner Variabel X	78
4. Pengujian validitas dan reliabilitas kuesioner Variabel Y	79
5. Sebaran sampel dan tingkat respon pada setiap inspektorat	81
6. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Tenur	86
7. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Kompetensi	88
8. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Keterlibatan Ketua Tim audit	90
9. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Tekanan Politik	91
10. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Kecermatan profesional	93
11. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Motivasi	94
12. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Pemahaman terhadap lingkungan instansi yang diaudit	96

13. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Independensi	98
14. Rekapitulasi Jawaban Responden terhadap Pernyataan dalam Variabel Kualitas Audit	100
15. Hasil uji <i>kolmogorov smirnov</i> data variabel kualitas audit	105
16. Hasil analisis regresi untuk nilai koefisien	108
17. Hasil analisis regresi untuk nilai koefisien	111
18. Pengujian multikolinearitas melalui nilai VIF dan <i>tolerance</i>	118
19. Pengujian heteroskedastisitas	120
20. Hasil analisis regresi untuk nilai koefisien determinasi	121

DAFTAR GAMBAR

Nomor	halaman
1. Model Pengembangan Hipotesis	45
2. susunan organisasi Inspektorat Provinsi Gorontalo	76
3. Sebaran Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	81
4. Sebaran Responden Berdasarkan Usia	82
5. Sebaran Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan	83
6. Sebaran Responden Berdasarkan Masa kerja	84
7. Sebaran Responden Berdasarkan Jumlah Diklat yang Pernah diikuti	85
8. Rata-rata Skor Untuk Setiap Dimensi dalam Variabel Kualitas Audit	102

DAFTAR LAMPIRAN

Nomor	halaman
1. Ringkasan Studi Teoretik dan Empirik Tentang Kualitas Audit	142
2. Kuesioner	146
3. Pengujian Validitas dan Reliabilitas	154
4. Data Penelitian	166
5. Output SPSS	175
6. Surat Keterangan Selesai Meneliti	178

BAB I

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG

Semakin meningkatnya tuntutan masyarakat atas penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, adil, transparan, dan akuntabel harus disikapi dengan serius dan sistematis. Segenap jajaran penyelenggara negara, baik dalam tataran eksekutif, legislatif, dan yudikatif harus memiliki komitmen bersama untuk menegakkan *good governance* dan *clean government*. Seiring dengan hal tersebut, pemerintah pusat dan daerah telah mencanangkan sasaran untuk meningkatkan pelayanan birokrasi kepada masyarakat dengan arah kebijakan penciptaan tata pemerintahan yang bersih dan berwibawa (*good governance*).

Beberapa hal yang terkait dengan kebijakan untuk mewujudkan *good governance* pada sektor publik antara lain meliputi penetapan standar etika dan perilaku aparatur pemerintah, penetapan struktur organisasi dan proses pengorganisasian yang secara jelas mengatur tentang peran dan tanggung jawab serta akuntabilitas organisasi kepada publik, pengaturan sistem pengendalian organisasi yang memadai, dan pelaporan eksternal yang disusun berdasarkan sistem akuntansi yang sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Selanjutnya, berkaitan

dengan pengaturan sistem pengendalian organisasi yang memadai, hal ini menyangkut permasalahan tentang manajemen risiko, audit internal, pengendalian internal, penganggaran, manajemen keuangan dan pelatihan untuk staf keuangan. Secara umum, permasalahan-permasalahan tersebut telah diakomodasi dalam paket undang-undang di bidang pengelolaan keuangan negara yang baru-baru ini telah diterbitkan oleh pemerintah.

Paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara yang meliputi UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara beserta peraturan-peraturan pendukungnya menggambarkan keseriusan jajaran pemerintah dan DPR untuk memperbaiki pengelolaan, pencatatan, pertanggungjawaban, dan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan pemerintah baik di tingkat pusat maupun daerah, (Permenkeu, No. 164, 2011). Salah satu pertimbangan yang menjadi dasar penerbitan peraturan perundang-undangan tersebut adalah bahwa keuangan negara wajib dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan sebagai salah satu prasyarat untuk mendukung keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan negara.

Kondisi saat ini, masih ada daerah dalam penyelenggaraan pemerintahannya yang belum siap dengan sistem pemerintahan yang baru untuk menyelenggarakan pemerintahan daerah sesuai dengan tatakelola 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. Hal ini dibuktikan dengan adanya fenomena seperti yang terjadi pada BPK Perwakilan Jawa Barat tahun 2010 (<http://infokorupsi.com>), terdapat kasus penyuapan yang juga banyak melibatkan oknum pejabat pemerintah kota bekasi, salah satu dari sekian jumlah diantaranya kepala inspektorat pemkot bekasi. Tentu saja hal ini merupakan tantangan nyata dan tidak dapat dipungkiri bahwa hal yang sama juga mungkin atau bahkan dapat terjadi di daerah lain di Indonesia hanya karena faktor momentum waktu dan kesempatan.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menemukan beberapa kasus penyimpangan penggunaan keuangan negara di provinsi Gorontalo, diantaranya pada tahun 2007 terdapat 13 temuan berdasarkan hasil pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kota Gorontalo tahun anggaran 2006. Temuan-temuan tersebut berupa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan serta ketidakpatuhan dalam pelaporan keuangan, (Huntoyungo, 2009). Sementara itu, di Kabupaten Bone Bolango pada tahun anggaran 2009, temuan BPK berjumlah 16 temuan dan potensi kerugian Negara atas

temuan tersebut mencapai Rp 28.175.129.650, temuan penyimpangan keuangan Negara itu diperoleh BPK sebagai hasil pemeriksaan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (<http://infokorupsi.com/id/korupsi>). Ini membuktikan kualitas audit yang dilakukan oleh auditor Inspektorat masih menjadi perhatian masyarakat. Hal ini disebabkan dari temuan pemeriksaan audit tersebut tidak terdeteksi oleh Inspektorat sebagai auditor internal akan tetapi ditemukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai auditor eksternal, ini menunjukkan bahwa kualitas *audit* Inspektorat masih relatif kurang baik, (Efendy, 2010).

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. Di samping itu, akibat lemahnya pengendalian internal dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah, ada sebagian oknum di lingkungan pemerintahan daerah yang tidak atau belum siap dengan berlakunya otonomi daerah, terutama berkaitan dengan masalah etika dan moral dari oknum pejabat pemerintahan daerah tersebut yang rendah. Di sisi lain, masih menjadi tanda tanya besar di kalangan profesi audit internal mengenai sejauh mana peran serta dari fungsi pengawasan termasuk para pejabat pengawas yang berada di lingkungan fungsi pengawasan atau inspektorat daerah, baik tingkat provinsi, kabupaten,

maupun kota, terutama dalam upaya untuk mengawal berbagai kegiatan dan program pemerintah daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah yang memenuhi prinsip tata kelola pemerintahan daerah yang baik dan dapat dipertanggungjawabkan, (STAN, 2007).

Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota (selanjutnya disingkat dengan Inspektorat) merupakan suatu lembaga pengawasan di lingkungan pemerintahan daerah, baik untuk tingkat provinsi, kabupaten, atau kota, memainkan peran yang sangat penting dan signifikan untuk kemajuan dan keberhasilan pemerintah daerah dan perangkat daerah di lingkungan pemerintahan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.

Hal inilah yang seharusnya menjadi perhatian dan pertimbangan penting auditor inspektorat dan pimpinan fungsi pengawasan di lingkungan pemerintahan daerah. Untuk mencapai keinginan dan harapan tersebut, setiap pekerjaan audit yang dilakukan harus terkoordinasi dengan baik antara fungsi pengawasan dengan berbagai fungsi, aktivitas, kegiatan, ataupun program yang dijalankan Pemerintah Daerah dan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Selanjutnya, Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (MENPAN) No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana yang tercantum dalam diktum kedua menegaskan bahwa standar Audit APIP wajib dipergunakan sebagai acuan bagi seluruh APIP untuk melaksanakan audit sesuai dengan mandat audit masing-masing,

dalam rangka peningkatan kualitas auditor pada saat melakukan pemeriksaan.

Peran dan fungsi Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota secara umum diatur dalam pasal 4 Peraturan Menteri Dalam Negeri No 64 Tahun 2007. Dalam pasal tersebut dinyatakan bahwa dalam melaksanakan tugas pengawasan urusan pemerintahan, Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota mempunyai fungsi sebagai berikut: pertama, perencanaan program pengawasan; kedua, perumusan kebijakan dan fasilitas pengawasan; dan ketiga, pemeriksaan, pengusutan, pengujian, dan penilaian tugas pengawasan. Tugas pokok tersebut adalah untuk: pertama, merumuskan kebijaksanaan teknis di bidang pengawasan; kedua, menyusun rencana dan program di bidang pengawasan; ketiga, melaksanakan pengendalian teknis operasional pengawasan; dan keempat, melaksanakan koordinasi pengawasan dan tindak lanjut hasil pengawasan.

Auditor Inspektorat Daerah dalam melaksanakan tugas, fungsi dan perannya dengan baik dituntut untuk mempunyai hasil audit yang berkualitas. Kualitas audit menurut De Angelo 1981 (Alim; 2007), adalah sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Sementara itu menurut Deis dan Giroux (1992), bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor.

Kualitas auditor menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 adalah auditor yang melaksanakan tupoksi dengan efektif, dengan cara mempersiapkan kertas kerja pemeriksaan, melaksanakan perencanaan, koordinasi dan penilaian efektifitas tindak lanjut audit, serta konsistensi laporan audit.

Terdapat banyak faktor yang mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor, diantaranya *tenure* audit (Carey dan Simnet; 2006, Geigher dan Raghunandan; 2002), kompetensi (Alim, dkk; 2007), motivasi (Efendy; 2010), keterlibatan pimpinan audit (Carcello, *et al*; 1992), tekanan politik (Gul, *et al.* 2007), pemahaman auditor terhadap lingkungan instansi (Carcello, *et al.*; 1992, Rosnidah; 2008), kecermatan profesional (Carcello, *et al.*; 1992).

Tenur audit, kompetensi, keterlibatan pimpinan audit, dan tekanan politik dalam penerapannya akan terkait dengan independensi. Auditor mempunyai kewajiban untuk tidak terpengaruh dengan tekanan-tekanan sosial yang membuatnya kehilangan sikap Independensi. Penelitian tentang independensi yang telah dilakukan oleh Mayangsari (2003) menawarkan sebuah kerangka kerja untuk menunjukkan keterkaitan kompetensi dan independensi, dalam hal ini dimanipulasi dengan suatu keadaan yaitu memberikan kondisi yang menekan sehingga partisipan merasakan suatu dilema antara menggunakan sikap independen dan tidak. Kerangka kerja tersebut berdasarkan pada *behavioral decision*

theory yang melihat perilaku individu dipengaruhi oleh tekanan-tekanan sosial yang ada di masyarakat.

Penelitian lain tentang independensi juga dikemukakan oleh Deis dan Giroux (1992), dimana independensi berhubungan dengan tenur (jangka waktu melakukan pemeriksaan) audit. Dalam teori atribusi, tenur audit merupakan perilaku yang disebabkan oleh faktor internal karena selalu dikaitkan dengan sikap independensi seorang auditor. Semakin lama auditor melakukan pemeriksaan akan menyebabkan ikatan emosional yang cukup erat antara auditor dengan klien dan gagal mempertahankan sikap independensinya. Selanjutnya proses pengambilan keputusan tidak hanya dipengaruhi oleh faktor ekonomi, sosial tetapi juga selalu berhubungan dengan adanya tekanan politik yang dihadapi seorang auditor dalam dunia praktik, Deis dan Giroux (1992).

Penelitian ini merupakan gabungan dari penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992), Carcello, *et al* (1992), Samelson, *et al* (2006), Alim, dkk (2007), Efendy (2010), dan Mayangsari (2003). Variabel penelitian ini meliputi *tenure* audit, kompetensi, keterlibatan pimpinan audit, tekanan politik, motivasi, pemahaman auditor terhadap lingkungan instansi, kecermatan profesional, dan kualitas audit yang diadopsi dari penelitian mereka. Penelitian ini mengadopsi *attitudes and behavior theory* dan *behavioral decision theory* untuk mengevaluasi hubungan antara tenur audit, kompetensi, keterlibatan ketua tim audit, tekanan politik, independensi,

dan kualitas audit. Pendekatan *attitudes and behavior theory* dan *behavioral decision theory* ini dilakukan dengan cara ditetapkannya variabel independensi sebagai variabel moderasi yang akan mempengaruhi hubungan antara tenur audit, kompetensi, keterlibatan ketua tim audit, tekanan politik, dan kualitas audit. Motivasinya adalah ingin mengetahui pengaruh masing-masing variabel tersebut.

Untuk memperoleh gambaran yang menyeluruh tentang hasil penelitian ini, maka pada bagian selanjutnya akan diuraikan tentang kajian teoretis, dan perumusan hipotesis penelitian, metodologi penelitian, dan hasil penelitian. Selanjutnya, pemahaman secara mendalam tentang hasil analisis empirik akan disajikan dalam kesimpulan penelitian dan penelitian di masa mendatang.

B. RUMUSAN MASALAH

Banyak penelitian yang telah dilakukan untuk melihat faktor yang mempengaruhi kualitas audit, diantaranya *tenure* audit (Carey dan Simnet; 2006, Geigher dan Raghunandan; 2002), kompetensi (Alim, dkk; 2007), motivasi (Efendy; 2010), keterlibatan pimpinan audit (Carcello, *et al.*; 1992), tekanan politik (Gul, *et al.* 2007), pemahaman auditor terhadap lingkungan instansi (Carcello, *et al.*; 1992, Rosnidah; 2008), kecermatan profesional (Carcello, *et al.*; 1992).

Penelitian ini mengadopsi *attitudes and behavior theory* dan *behavioral decision theory* untuk mengevaluasi hubungan antara tenur audit, kompetensi, keterlibatan ketua tim audit, tekanan politik, independensi, dan kualitas audit. Pendekatan *attitudes and behavior*

theory dan *behavioral decision theory* ini dilakukan dengan cara ditetapkannya variabel independensi sebagai variabel moderasi yang akan mempengaruhi secara kuat atau lemah hubungan antara *tenure* audit, kompetensi, keterlibatan ketua tim audit, tekanan politik, dan kualitas audit. Motivasinya adalah ingin mengetahui pengaruh masing-masing variabel tersebut.

Berdasarkan uraian di atas, maka yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah independensi, *tenure* (jangka waktu melakukan pemeriksaan), kompetensi, keterlibatan pimpinan audit dan tekanan politik berpengaruh terhadap kualitas audit?
2. Apakah *Due professional care* (kecermatan profesional), motivasi, dan *industri expertise* (pemahaman terhadap kondisi instansi yang diaudit) berpengaruh terhadap kualitas audit?
3. Apakah independensi mempengaruhi *tenure* (jangka waktu melakukan pemeriksaan), kompetensi, keterlibatan pimpinan audit dan tekanan politik terhadap kualitas audit?

C. TUJUAN PENELITIAN

Adapun tujuan penelitian ini adalah.

1. Menganalisis pengaruh *tenure* (jangka waktu melakukan pemeriksaan), kompetensi, keterlibatan pimpinan audit dan tekanan politik terhadap kualitas audit.
2. Menganalisis *Due professional care* (kecermatan profesional), motivasi, dan *industri expertise* (pemahaman terhadap kondisi instansi yang diaudit) terhadap kualitas audit.
3. Menganalisis pengaruh *tenure* (jangka waktu melakukan pemeriksaan), kompetensi, keterlibatan pimpinan audit dan tekanan politik terhadap kualitas audit melalui independensi.

D. KEGUNAAN PENELITIAN

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut.

- a. Bagi pemegang kebijakan, dalam hal ini pemerintah daerah, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi mengenai faktor yang mempengaruhi kualitas audit Inspektorat, sehingga akan dapat dimanfaatkan dalam upaya peningkatan kualitas audit Inspektorat.
- b. Bagi Inspektorat, sebagai masukan dalam mendukung pelaksanaan otonomi daerah khususnya peranan Inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah dan dalam rangka mewujudkan *good governance*. Sehingga Inspektorat diharapkan dapat membuat program yang berkontribusi pada peningkatan kualitas dan kapabilitasnya.

c. Bagi akademisi, memberikan kontribusi pengembangan literatur akuntansi sektor publik di Indonesia. Selain itu penelitian ini diharapkan dapat menambah referensi dan mendorong dilakukannya penelitian-penelitian akuntansi sektor publik. Hasil penelitian ini juga diharapkan akan dapat memberikan sumbangan bagi penelitian berikutnya.

E. SISTEMATIKA/ORGANISASI PENULISAN

Mengacu pada Pedoman Penulisan Tesis dan Disertasi pada Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin, 2011, maka penelitian ini disajikan dalam lima bab sebagai berikut.

Bab pertama, Pendahuluan, menyangkut latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, ruang lingkup/batasan penelitian dan organisasi/sistematika pembahasan.

Bab kedua, Tinjauan Pustaka, yang berisikan: pertama, telaah teoritis yang memuat uraian yang sistematis, runtut, dan rasional tentang teori dasar yang relevan dan fakta dari hasil penelitian sebelumnya. Kedua, kerangka konseptual di mana kerangka konseptual disintesis, diabstraksi, dan dieksplorasi dari berbagai teori atau pemikiran ilmiah, yang mencerminkan paradigma sekaligus tuntutan untuk memecahkan masalah penelitian dan untuk merumuskan hipotesisnya. Ketiga, hipotesis penelitian yang merupakan jawaban sementara terhadap permasalahan penelitian dan diuji kebenarannya melalui pengolahan data statistik.

Bab ketiga, Metode Penelitian, yang berisikan: pertama, disain penelitian, jenis, dan metode pengumpulan data yang mengungkapkan jenis penelitian yang dilakukan dan cara pengumpulan data. Kedua, populasi dan sampling penelitian yang berisikan penjelasan populasi subyek penelitian, sampel penelitian, besar sampel minimal yang memenuhi kelayakan pengujian statistik, dan teknik pengambilan sampel. Ketiga, variabel penelitian dan definisi variabel penelitian yang berisikan identifikasi variabel yang diteliti, kemudian memuat batasan dan pengukuran masing-masing variabel. Keempat, instrumen penelitian yang berisikan tentang macam spesifikasi instrumen yang digunakan dalam pengumpulan data. Kelima, lokasi dan waktu penelitian yang memuat lokasi penelitian dan periode penelitian yang diambil datanya. Keenam, teknik analisis yang menguraikan tentang cara pengujian yang digunakan dalam menganalisis data.

Bab keempat, hasil penelitian, berisi pemaparan hasil uji statistik yang dilakukan untuk menguji hipotesis yang diajukan. Bab ini terdiri dari enam sub bab, yaitu deskripsi objek penelitian, hasil pengujian validitas dan reliabilitas kuesioner, deskripsi responden, deskripsi variabel penelitian, hasil analisis data, dan pembahasan. Dalam hasil penelitian berisi mengenai hasil uji statistik faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Dalam pembahasan, menyajikan pembahasan secara deskriptif dan komprehensif mengenai hasil penelitian.

Bab kelima, penutup, berisi kesimpulan dan saran yang diperoleh dari pembahasan pada bab-bab sebelumnya. Bab ini juga memuat mengenai keterbatasan hasil penelitian yang dilakukan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. LANDASAN TEORI

Landasan teori yang digunakan untuk menjelaskan mengenai kualitas audit (*audit quality*) dalam penelitian ini, yaitu.

1. Attribution Theory

Teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan perilaku individu, apakah perilaku itu disebabkan oleh faktor dalam, yaitu yang merupakan disposisi internal dan perilaku yang disebabkan oleh keadaan eksternal. Teori ini dikemukakan oleh Fritz Heider; 1958 (Baron dan Byrne; 1984) yang menurutnya perilaku manusia itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal, yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha, dan kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti perilaku yang dilakukan secara terpaksa disebabkan oleh situasi. Berdasarkan hal tersebut, seseorang akan termotivasi untuk memahami lingkungannya dan sebab-sebab kejadian tertentu.

Menurut Kelley; 1972 (Baron dan Byrne; 1984), perilaku manusia disebabkan oleh faktor internal, faktor eksternal, atau oleh kedua faktor tersebut, yaitu faktor internal dan eksternal secara bersama-sama. Oleh karena itu menurut Kelley ada atribusi internal, atribusi eksternal, dan

atribusi internal-eksternal. Untuk menentukan perilaku tersebut, Kelley menggunakan tiga determinan untuk menentukan hal tersebut, yaitu konsensus (*consensus*), Konsistensi (*consistency*), dan kekhususan (*distinctiveness*). Konsensus (*consensus*), yaitu bagaimana seseorang bereaksi bila dibandingkan dengan orang-orang lain, terhadap stimulus tertentu, misalnya bila seseorang berperilaku tertentu, sedangkan orang-orang lain tidak berbuat demikian, maka dapat dikatakan bahwa konsensus orang yang bersangkutan rendah. Konsistensi (*consistency*), yaitu bagaimana seseorang berperilaku atau bereaksi terhadap stimulus yang sama dalam situasi atau keadaan yang berbeda, bila seseorang mereaksi dengan cara yang sama terhadap stimulus yang sama pada kesempatan yang berbeda, maka orang yang bersangkutan mempunyai konsistensi yang tinggi. Kekhususan (*distinctiveness*), yaitu bagaimana orang bereaksi terhadap stimulus atau situasi yang berbeda-beda. Bila seseorang memberikan reaksi yang sama terhadap stimulus yang berbeda-beda, maka dapat dikatakan orang yang bersangkutan mempunyai *distinctiveness* yang rendah.

Pada penelitian ini dasar penggunaan teori atribusi yaitu, pada faktor-faktor internal yang merupakan perasaan yang dialami oleh seorang auditor bahwa dia mampu memengaruhi kualitas kerjanya serta perilakunya secara personal melalui motivasi, kecermatan profesional, kompetensi, keahlian, pengalaman, serta independensinya. Sementara, faktor-faktor eksternal adalah perasaan yang dialami seorang auditor

bahwa perilakunya dipengaruhi oleh faktor-faktor di luar kendalinya seperti tekanan-tekanan politik, jangka waktu audit melakukan pemeriksaan serta keterlibatan pimpinan audit.

2. *Theory Of Attitudes and Behavior*

Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitudes and Behavior*) dikembangkan oleh Triandis; 1971 (Soegiastuti; 2005). Triandis menyatakan bahwa perilaku ditentukan untuk apa orang-orang ingin lakukan (sikap), apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan-aturan sosial), apa yang mereka biasa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka perkirakan. Selanjutnya Triandis menyatakan bahwa sikap menyangkut komponen kognitif menyangkut keyakinan, sedangkan komponen sikap afektif memiliki konotasi suka atau tidak suka.

Sikap adalah pernyataan evaluatif mengenai seluruh tendensi tindakan, baik yang menguntungkan atau tidak menguntungkan mengenai obyek, orang atau peristiwa. Sikap merupakan kecenderungan dalam merespon sesuatu. Sikap yang ada pada seseorang akan memberikan warna atau corak pada perilaku atau perbuatan orang yang bersangkutan. Dengan mengetahui sikap seseorang, orang dapat menduga bagaimana respons atau perilaku yang akan diambil oleh orang yang bersangkutan terhadap sesuatu masalah atau keadaan yang dihadapkan kepadanya. Myers (1983) berpendapat bahwa perilaku itu merupakan sesuatu yang akan kena banyak pengaruh dari lingkungan. Demikian pula sikap yang

diekspresikan (*expressed attitudes*) juga merupakan sesuatu yang dipengaruhi oleh keadaan sekitarnya. Sedangkan *expressed attitudes* adalah merupakan perilaku. Orang tidak dapat mengukur sikap secara langsung, maka yang diukur adalah sikap yang menampak, dan sikap yang menampak adalah juga perilaku. Karena itu bila orang menetralkan pengaruh terhadap perilaku, maka dengan jelas bahwa sikap mempunyai kaitan dengan perilaku. Perilaku dengan sikap saling berinteraksi, saling mempengaruhi satu dengan yang lain.

Dengan demikian Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitudes and Behavior*) ini dapat menjelaskan independensi auditor, jika seorang auditor memiliki sikap yang kuat dari dalam dirinya yaitu dia harus independen, maka dia akan berperilaku independen dalam penampilan dan faktanya artinya auditor dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, auditor mempunyai kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen, namun juga kepada publik yang meletakkan kepercayaan atas laporan audit.

3. Behavioral Decision Theory

Behavioral decision theory ini merupakan teori yang berhubungan dengan perilaku seseorang dalam proses pengambilan keputusan. Teori ini dikembangkan oleh Bowditch dan Buono; 1990 (Soegiastuti; 2005) yang menyatakan bahwa tiap orang mempunyai struktur pengetahuan yang berbeda dan kondisi ini akan mempengaruhi cara pembuatan suatu keputusan. Lebih lanjut Bowditch dan Buono (1990) menjelaskan bahwa

setiap individu memiliki batas kognitif, kompleksitas tugas dan organisasi, oleh karena itu para individu ini diharuskan bertindak dengan cepat dalam mengatasi situasi yang tidak pasti, informasi yang bersifat ambiguitas dan tidak lengkap.

Selanjutnya *Behavioral Decision Theory* menyatakan bahwa seseorang mempunyai keterbatasan pengetahuan dan bertindak hanya berdasarkan persepsinya terhadap suatu situasi yang sedang dihadapi. Selain itu, tiap orang mempunyai struktur pengetahuan yang berbeda sehingga akan mempengaruhi cara pembuatan suatu keputusan. Disinilah letak aplikasi *Behavioral Decision theory* untuk mengkaji sikap dan keputusan sehingga akan mempengaruhi cara pembuatan suatu keputusan. Selanjutnya disebutkan juga bahwa pembuatan keputusan tidak dapat dilepaskan dari berbagai konteks sosial yang ada di dunia praktik. Konteks sosial yang dimaksudkan di sini adalah adanya tekanan-tekanan dan pengaruh-pengaruh politik, sosial, dan ekonomi. Seorang pembuat keputusan tidak lagi menggunakan pemikiran rasional jika dia merasa bahwa keputusan yang diambil sangat erat kaitannya dengan kepentingan-kepentingan pribadinya.

Berdasarkan penjelasan tersebut dapat diambil simpulan bahwa proses pengambilan keputusan dalam bidang audit dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya menyangkut kompetensi, pemahaman terhadap kondisi instansi yang diaudit, tenur audit, keterlibatan pimpinan audit, kecermatan profesional, motivasi seorang auditor, tekanan politik

serta independensi. Kompetensi, pemahaman terhadap kondisi instansi yang diaudit, tenur audit, keterlibatan pimpinan audit serta kecermatan profesional berkaitan erat dengan struktur pengetahuan yang dimiliki auditor dan dapat menyebabkan perbedaan pendapat audit terhadap suatu kasus tertentu. Sedangkan independensi merupakan cerminan tekanan politik, sosial dan ekonomi yang dihadapi oleh seorang auditor dalam proses pengambilan keputusan.

B. DEFINISI AUDITING

Terdapat beberapa pengertian audit yang diberikan oleh beberapa ahli di bidang akuntansi, antara lain. Menurut Bastian (2007), Auditing merupakan suatu proses sistematis dan objektif dari penyediaan dan evaluasi bukti-bukti yang berkenaan dengan pernyataan (*assertion*) tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang ada serta mengkomunikasikan hasil yang diperoleh itu kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Secara umum pengertian di atas dapat diartikan bahwa audit adalah proses sistematis yang dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen dengan mengumpulkan dan mengevaluasi bahan bukti dan bertujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Kemudian menurut *Report of the committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association*, Accounting Review, vol. 47 (Boynton et., al, 2001:5) memberikan definisi auditing sebagai:

“suatu proses sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi, dengan tujuan menetapkan derajat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

C. AUDIT SEKTOR PUBLIK

Audit sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis atau swasta. Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba, seperti sektor pemerintahan daerah (pemda), BUMN, BUMD, dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aktiva/kekayaan Negara. Sementara audit sektor bisnis dilakukan pada perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba, (Bastian, 2007).

Kemudian Samelson et., al., 2006, Pemerintah juga berbeda dengan *private sector* dalam beberapa hal, termasuk sifat operasinya, akuntansinya, dan pelaporan keuangannya. Unit pemerintahan berbeda dari *private sector/organisasi* komersil, contohnya: ketiadaan motif mencari untung, kepemilikan kolektif dari para *constituen* (rakyat adalah

pemilik), yang tidak berbagi secara proporsional dalam penyediaan barang atau jasa bagi pemerintah.

Kemudian menurut Djamil (2003), secara teknik audit sektor publik adalah sama saja dengan audit pada sektor swasta, yang membedakan adalah pada pengaruh politik negara yang bersangkutan dan kebijaksanaan pemerintahan. Tuntutan dilaksanakannya audit pada sektor publik ini, adalah dalam rangka pemberian pelayanan publik secara ekonomis, efisien dan efektif. Dan sebagai konsekuensi logis dari adanya pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat maupun dari pemerintah daerah itu sendiri. Agar pelaksanaan pengelolaan dana masyarakat yang diamanatkan tersebut transparan dengan memperhatikan *value for money*, yaitu menjamin dikelolanya uang rakyat tersebut secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, akuntabel dan berorientasi pada kepentingan publik, maka diperlukan suatu pemeriksaan (audit) oleh auditor yang independen. Pelaksanaan audit ini juga bertujuan untuk menjamin dilakukannya pertanggung jawaban publik oleh pemerintah, baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat.

D. DEFINISI DAN PENGUKURAN KUALITAS AUDIT

Kualitas audit adalah pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang,

pendistribusian laporan hasil audit, dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Hal-hal penentu kualitas audit yaitu independensi, jangka waktu auditor melakukan pemeriksaan (tenur audit), kompetensi, keterlibatan pimpinan audit, tekanan politik, motivasi, kecermatan professional, dan pemahaman auditor terhadap instansi yang diaudit. Variabel-variabel ini merupakan bagian dari kualitas audit. Laporan hasil pemeriksaan yang telah disusun merupakan hasil dari pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor.

Sutton (1993) dalam Widhi (2006) menyatakan bahwa tidak adanya definisi yang pasti mengenai kualitas audit disebabkan belum adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusun kualitas dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit. Selanjutnya, Sutton menjelaskan bahwa dengan mengumpulkan beberapa penelitian sebelumnya menyatakan ada perbedaan persepsi mengenai kualitas audit. Pengukuran kualitas audit tersebut membutuhkan kombinasi antara ukuran hasil dan proses. Pengukuran hasil lebih banyak digunakan karena pengukuran proses tidak dapat diobservasi secara langsung sedangkan pengukuran hasil biasanya menggunakan ukuran besarnya audit, pengukuran kualitas proses audit terpusat pada kinerja yang dilakukan auditor dan kepatuhan pada standar yang telah digariskan. kualitas audit merupakan fungsi jaminan dimana kualitas tersebut akan digunakan untuk membandingkan kondisi yang sebenarnya dengan seharusnya.

Dari pengertian tentang kualitas audit di atas maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) di mana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi pihak yang diperiksa dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, di mana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan. Dalam penelitian ini, pengukuran kualitas audit didasarkan pada kualitas laporan audit yang dihasilkan oleh auditor yang mengacu pada Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Kualitas audit menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 adalah auditor yang melaksanakan tupoksi dengan efektif, dengan cara mempersiapkan kertas kerja pemeriksaan, melaksanakan perencanaan, koordinasi dan penilaian efektifitas tindak lanjut audit, serta konsistensi laporan audit. Dalam PERMEN tersebut, diatur ketentuan mengenai laporan hasil audit yang harus memenuhi kriteria sebagai berikut.

1. Tepat Waktu

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil audit harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil audit. Oleh karena itu, auditor harus merencanakan penerbitan

laporan tersebut secara semestinya dan melakukan audit dengan dasar pemikiran tersebut. Selama audit berlangsung, auditor harus mempertimbangkan adanya laporan hasil audit sementara untuk hal yang material kepada auditi dan/atau kepada pihak lain yang terkait.

2. Lengkap

Laporan hasil audit harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi sasaran audit, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil audit. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil audit harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai. Laporan harus memberikan perspektif yang wajar mengenai aspek kedalaman dan signifikansi temuan audit, seperti frekuensi terjadinya penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atau transaksi yang diuji, serta hubungan antara temuan audit dengan kegiatan entitas yang diaudit. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai

3. Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil audit bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil audit dapat menimbulkan keraguan

atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil audit dari substansi laporan tersebut.

4. Obyektif

Obyektifitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan redaksi. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil audit dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan. Laporan hasil audit harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti auditor harus menyajikan hasil audit secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada.

5. Meyakinkan

Agar meyakinkan, maka laporan harus dapat menjawab sasaran audit, menyajikan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil audit.

6. Jelas

Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk

menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar digunakan sejarang mungkin.

7. Ringkas

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang daripada yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari. Meskipun banyak peluang untuk mempertimbangkan isi laporan, laporan yang lengkap tetapi ringkas, akan mencapai hasil yang lebih baik.

E. FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS AUDIT

Para peneliti sebelumnya telah banyak yang menguji faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Misalnya, penelitian Deis dan Giroux (1992) yang menjelaskan adanya dua variabel yang mempengaruhi kualitas audit yaitu (1) *tenure* audit, dimana peneliti berasumsi bahwa semakin lama dia telah melakukan audit, maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah. Karena auditor menjadi kurang memiliki tantangan dan prosedur audit yang dilakukan kurang inovatif atau mungkin gagal untuk mempertahankan sikap profesional *skepticism*; (2) Jumlah klien, peneliti berasumsi bahwa semakin banyak

jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik. Karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya; (3) ukuran dan kekayaan atau kesehatan keuangan klien juga berkorelasi dengan kualitas audit dan korelasinya menunjukkan hubungan yang negatif, dengan asumsi bahwa semakin sehat keuangan klien, maka ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor untuk tidak mengikuti standar; (4) kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan di *review* oleh pihak ketiga.

Beberapa hal yang mempengaruhi kualitas audit yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah adalah.

1. *Tenure* Audit/ Jangka waktu melakukan pemeriksaan

Tuanakotta (2011:234), mengemukakan bahwa seseorang yang melaksanakan audit di suatu klien (*audit tenure*) merupakan masalah yang kontroversial, karena sebelumnya ada saran-saran agar dilakukannya rotasi secara berkala untuk menghindari kedekatan yang terlalu “intim” dengan klien.

Pengaruh *tenur* dengan kualitas audit telah lama menjadi debat, Mautz dan Sharaf, 1961; AICPA, 1978; SEC, 1994 (Geigher dan Raghunandan, 2002). Debat mengenai *tenur* selalu dikaitkan dengan independensi. Independensi merupakan dasar bagi profesi akuntansi dan merupakan aset penting bagi akuntansi. Independensi auditor merupakan pondasi bagi laporan auditor yang reliabel.

Penelitian Carcello and Nagy (2004) berusaha menguji hubungan antara *tenur* dengan penyimpangan pelaporan keuangan. Penelitian ini

memperoleh temuan bahwa penyimpangan pelaporan keuangan lebih mungkin terjadi ketika tenur auditor pendek (tiga tahun atau kurang). Sedangkan Johnson *et al.* 2002 (Efraim, 2010) menemukan bahwa rendahnya kualitas audit menjadi lebih mungkin terjadi ketika pada saat jangka waktu melakukan audit lebih lama.

Demikian pula kesimpulan yang diperoleh Carey dan Simnett (2006) meneliti tentang *tenure* dan kualitas audit. Penelitian ini menguji *tenur* jangka panjang terhadap kualitas audit. Dengan menggunakan analisis regresi, penelitian ini membuktikan bahwa *tenur* audit yang panjang berhubungan negatif terhadap kualitas audit. Deis and Giroux (1992) yang melakukan investigasi tentang determinan kualitas audit pada sektor publik menemukan bahwa semakin lama auditor melakukan audit, maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah. Karena auditor menjadi kurang memiliki tantangan dan prosedur audit yang dilakukan kurang inovatif atau mungkin gagal untuk mempertahankan sikap *professionalism skepticism*.

Sementara Geiger and Raghunandan (2002) dalam penelitiannya justru menemukan bahwa tenur audit yang lebih panjang akan menjadikan auditor untuk lebih teliti dalam mendeteksi penyimpangan sehingga dengan sendirinya akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Kesimpulan yang sama juga dikemukakan oleh Myers *et al* (2003) dan Ghosh and Moon (2003) yang penelitiannya menunjukkan bahwa kualitas audit lebih tinggi ketika tenur auditor lebih lama.

2. Kompetensi

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (MENPAN) No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana yang tercantum dalam diktum kedua menegaskan bahwa standar Audit APIP wajib dipergunakan sebagai acuan bagi seluruh APIP untuk melaksanakan audit sesuai dengan mandat audit masing-masing, dalam rangka peningkatan kualitas auditor pada saat melakukan pemeriksaan. Menurut peraturan Menpan tersebut kualitas auditor salah satunya dipengaruhi oleh keahlian, menyatakan bahwa auditor harus mempunyai pengetahuan, keterampilan dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggungjawabnya dengan kriterianya auditor harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Starata Satu (S1) atau yang setara; memiliki kompetensi di bidang *auditing*, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi; dan telah mempunyai sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA); serta mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*).

Dalam penelitiannya Alim, dkk (2007) menggunakan dua dimensi kompetensi yaitu pengalaman dan pengetahuan. Agoes dan Ardana (2009: 146) menyatakan bahwa kompetensi berarti kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya

dengan kualitas hasil yang baik. Dalam arti luas, kompetensi mencakup penguasaan ilmu/pengetahuan (*knowledge*) dan keterampilan (*skill*) yang mencukupi serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai dalam melaksanakan pekerjaan/profesinya.

Chen, *et al.* (2002) menyatakan bahwa kompetensi terdiri atas dua faktor, yaitu *knowledge* (pendidikan, keahlian, pengalaman) dan perilaku. Boynton dkk. (2001) menyatakan bahwa kompetensi auditor ditentukan oleh tiga faktor, yaitu (1) pendidikan pada universitas formal untuk memasuki profesi akuntan; (2) pelatihan praktik dan pengalaman di bidang *auditing*; (3) mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan selama karier profesional auditor.

Berdasarkan beberapa definisi tentang kompetensi di atas dapat disimpulkan bahwa kompetensi berarti seseorang yang memiliki pengetahuan dan memiliki perilaku etis dalam menjalankan pekerjaannya. Pengetahuan diperoleh dari pendidikan, keahlian, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman.

3. *Executive involvement*/ Keterlibatan ketua tim audit

Auditor yang bekerja dengan diberi kepercayaan penuh cenderung akan melakukan kegiatan pemeriksaan dengan baik. Objektivitas auditor dalam memeriksa cenderung berkurang ketika terdapat tekanan dari pimpinan dan suasana kerja yang sudah tidak kondusif. Penelitian yang melihat pengaruh hubungan auditor dengan

pimpinan organisasi yang diaudit terhadap kualitas audit antara lain Bowlin, et.al (2011).

Carcello, *et. al.*, (1992) mengidentifikasi *executive involvement/* keterlibatan ketua tim audit diukur dengan eksekutif dari tim audit yang terlibat secara luas dalam perikatan audit mulai dari perencanaan sampai pelaksanaan audit dan terdapat komunikasi yang sering dilakukan antara tim audit dan manajemen.

4. *Politic Pressure* /Tekanan Politik

Jika dilihat dari variabel lingkungan, sektor publik tidak hanya dipengaruhi oleh faktor ekonomi, tetapi juga dipengaruhi oleh faktor-faktor lain seperti politik, sosial, budaya, dan historis, yang menimbulkan perbedaan dalam pengertian, cara pandang, dan definisi. Dari sudut pandang ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai entitas yang aktivitasnya menghasilkan barang dan layanan publik dalam memenuhi kebutuhan dan hak publik.

Wallace, 1986 (Mardiasmo, 2006) menyatakan bahwa lembaga pemerintah memiliki suatu dimensi politik dalam pengambilan keputusan yang merupakan bagian integral dari setiap analisis. Persaingan politik terkait dengan persaingan pemilu maupun persaingan antar kelompok yang berkepentingan untuk meningkatkan permintaan bagi politisi dan atau kelompok yang berkepentingan atas informasi akuntansi yang sudah diaudit, Carpenter, 1991 (Mardiasmo, 2006).

Deis dan Giroux, 1992 (Mardiasmo, 2006) menyatakan bahwa politisi yang menghadapi persaingan mungkin mendesak auditor independen untuk mengeluarkan laporan audit yang diinginkan atau mungkin tindakan auditor dimonitor oleh pelaku politik yang berpengalaman daripada yang tidak berpengalaman, sehingga diperkirakan auditor akan menolak lembaga pemerintah yang dibebani politik. Bentuk-bentuk auditing yang berbeda dengan yang diminta cenderung menimbulkan konflik dengan *auditee* dan menciptakan masalah politis (Power, 1999 dalam Mardiasmo, 2006). Tingginya sorotan media pers terhadap kinerja *partner* juga memiliki korelasi terhadap motivasi *partner* melaksanakan audit pemerintah.

5. *Motivation* / Motivasi

Motivasi adalah proses yang menjelaskan intensitas, arah, dan ketekunan seorang individu untuk mencapai tujuannya. Tiga elemen utama dalam definisi ini adalah intensitas, arah, dan ketekunan. Berdasarkan teori hierarki kebutuhan Abraham Maslow, teori X dan Y Douglas McGregor maupun teori motivasi kontemporer, arti motivasi adalah alasan yang mendasari sebuah perbuatan yang dilakukan oleh seorang individu. Seseorang dikatakan memiliki motivasi tinggi dapat diartikan orang tersebut memiliki alasan yang sangat kuat untuk mencapai apa yang diinginkannya dengan mengerjakan pekerjaannya yang sekarang (Wikipedia.com).

Sehubungan dengan audit pemerintah, terdapat penelitian mandiri mengenai pengaruh *rewards instrumentalities* dan *environmental risk factors* terhadap motivasi partner auditor independen untuk melaksanakan audit pemerintah. Penghargaan (*rewards*) yang diterima auditor independen pada saat melakukan audit pemerintah dikelompokkan ke dalam dua bagian penghargaan, yaitu penghargaan intrinsik (kenikmatan pribadi dan kesempatan membantu orang lain) dan penghargaan ekstrinsik (peningkatan karir dan status). Sedangkan faktor risiko lingkungan (*environmental risk factors*) terdiri dari iklim politik dan perubahan kewenangan. Rincian lebih lanjut dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 1: Motivasi Auditor Independen dalam Melakukan *Audit* Pemerintah

Penghargaan Intrinsik	Penghargaan Ekstrinsik
<p><u>Kenikmatan Pribadi</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pekerjaan yang menarik 2. Stimulasi intelektual 3. Pekerjaan yang menantang (mental) 4. Kesempatan pembangunan dan pengembangan pribadi 5. Kepuasan Pribadi <p><u>Kesempatan membantu orang lain</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pelayanan Masyarakat 2. Kesempatan membantu personal klien 3. Kesempatan bertindak sebagai mentor bagi staf audit 	<p><u>Karir</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Keamanan/kemapanan kerja yang tinggi 2. Kesempatan karir jangka panjang yang luas 3. Peningkatan kompensasi <p><u>Status</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pengakuan positif dari masyarakat 2. Penghormatan dari masyarakat 3. Prestis atau nama baik 4. Meningkatkan status sosial

Sumber: Lowenshon dan Collins, 2001 (Mardiasmo, 2006)

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *rewards instrumentalities* dengan segenap komponennya (penghargaan intrinsik dan ekstrinsik) berpengaruh positif terhadap motivasi partner auditor independen untuk melaksanakan audit pemerintah. KAP melaksanakan audit pemerintah dilandasi keyakinan bahwa dirinya akan memperoleh kenikmatan pribadi, antara lain berupa kenikmatan meningkatkan kemampuan intelektualitas, kenikmatan meningkatkan atau paling tidak membuka kesempatan pengembangan pribadi serta mempertimbangkan bahwa audit pemerintah merupakan suatu pekerjaan yang menarik dan memberikan tantangan mentalitas profesional.

Motivasi seorang auditor Inspektorat dalam melaksanakan tugasnya dalam penelitian Efendy (2010) dicerminkan dalam empat hal, yaitu. (a) Tingkat Aspirasi (*Urgensi audit* yang berkualitas) yaitu keikutsertaan seorang aparat Inspektorat untuk melakukan *audit* yang berkualitas dikenal. Maksud dari tingkat aspirasi ini adalah keterlibatan semua komponen yang terlibat dalam melakukan pemeriksaan untuk ikut berpartisipasi dan memberikan kesempatan kepada mereka mengajukan ide-ide, rekomendasi dalam proses pemeriksaan. Tingkat aspirasi ini sesuai dengan salah satu asas motivasi, yaitu asas mengikutsertakan; (b) ketangguhan, yaitu seorang auditor yang tangguh akan melaporkan temuan sekecil apapun dan akan selalu mempertahankan pendapat yang menurut dia benar; (c) keuletan, merupakan kemampuan untuk bertahan, pantang menyerah dan tidak mudah putus asa; (d) konsistensi,

merupakan keteguhan sikap seseorang dalam mempertahankan sesuatu. Konsisten dalam hal audit, yaitu konsisten untuk melaksanakan tugas pemeriksaan sesuai dengan standar, kesungguhan dalam melaksanakan tugas, dan mempertahankan hasil audit, meskipun hasil audit yang dihasilkan berbeda dengan hasil audit yang dihasilkan oleh rekan lain dalam tim.

6. *Industry Expertise*/ Pemahaman Auditor terhadap Lingkungan Instansi

Industry expertise adalah auditor yang didasarkan pada pelatihan dan pengalaman praktik dalam audit industri tertentu. Pemahaman mengenai industri klien disyaratkan dalam PSA 67 (SA Seksi 318) dalam Standar Profesional Akuntan Publik / SPAP (2001:318): dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan, auditor harus memperoleh pengetahuan tentang bisnis yang cukup untuk memungkinkan auditor mengidentifikasi dan memahami peristiwa, transaksi, dan praktik, yang, menurut pertimbangan auditor, kemungkinan berdampak signifikan atas laporan keuangan atau atas laporan pemeriksaan atau laporan audit. Sebagai contoh, pengetahuan tersebut digunakan oleh auditor dalam menaksir risiko bawaan dan risiko pengendalian dan dalam menentukan sifat, saat, dan luasnya prosedur audit. Tingkat pengetahuan auditor untuk suatu perikatan mencakup pengetahuan umum tentang ekonomi dan industri yang menjadi tempat beroperasinya entitas, dan pengetahuan yang lebih khusus tentang bagaimana entitas beroperasi. Namun, tingkat

pengetahuan yang dituntut dari auditor biasanya lebih rendah bila dibandingkan dengan yang dimiliki oleh manajemen.

Dalam sektor publik, sebagaimana dijelaskan dalam PER/05/M.PAN/03/2008, yaitu auditor intern pemerintah harus memahami rancangan sistem pengendalian intern dan menguji penerapannya. Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efisien dan efektif, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Auditor harus mempunyai pemahaman atas sistem pengendalian intern auditi dan mempertimbangkan apakah prosedur-prosedur sistem pengendalian intern telah dirancang dan diterapkan secara memadai. Pemahaman atas rancangan sistem pengendalian intern digunakan untuk menentukan saat dan jangka waktu serta penentuan prosedur yang diperlukan dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, auditor harus memasukkan pengujian atas sistem pengendalian intern auditi dalam prosedur auditnya.

7. *Due Profesional Care/ Kecermatan Profesional*

Due professional care memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Menurut PSA No. 4 SPAP (2001), kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor

untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.

Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Temuan kesalahan pada laporan keuangan klien merupakan salah satu hal yang menunjukkan kualitas audit dan menunjukkan keahlian yang dimiliki oleh tim audit. Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan audit, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001) dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati.

Due professional care merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai kualitas audit yang memadai. *Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai. Hasil penelitian Kopp, Morley, dan Rennie dalam Mansur (2007) membuktikan bahwa masyarakat mempercayai laporan keuangan jika auditor telah menggunakan sikap skeptis profesionalnya (*professional skepticism*) dalam proses pelaksanaan audit. Auditor harus tetap menjaga sikap skeptis profesionalnya selama proses

pemeriksaan, karena ketika auditor sudah tidak mampu lagi mempertahankan sikap skeptis profesionalnya, maka laporan keuangan yang diaudit tidak dapat dipercaya lagi, dan memungkinkan adanya litigasi paska audit.

8. Independensi

Dalam peraturan BPK-RI Nomor 01 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, dalam pernyataan standar umum kedua 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”.

Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

Pemeriksa harus menghindar dari situasi yang menyebabkan pihak ketiga yang mengetahui fakta dan keadaan yang relevan menyimpulkan bahwa pemeriksa tidak dapat mempertahankan independensinya sehingga tidak mampu memberikan penilaian yang obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan.

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

Dalam melaksanakan fungsi audit, auditor hendaknya tidak hanya sekedar bebas dari pengaruh siapa pun, baik dalam melaksanakan investigasinya maupun pelaporannya. Atribut yang dituntut dari seorang auditor berupa tidak terpengaruh dalam melaksanakan pemeriksaan, perilaku, tindakan, dan dalam pemberian pendapat atas laporan keuangan. Akan tetapi, para auditor dituntut independensinya secara absolut. Independensi ini ditunjukkan dalam bentuk tidak ada hubungan tertentu antara auditor dengan klien, tidak ada kepentingan (*financial gain*), dan tidak terpengaruh dengan faktor-faktor yang tidak ada kaitannya dengan pemeriksaan (audit). Independensi merupakan faktor yang dapat mempengaruhi opini auditor. Oleh karena itu, independensi merupakan *attitude of mind* (Mautz dan Sharaf, 1993: 248).

Mengingat independensi merupakan perilaku atau *state of mind*, dalam kenyataannya terdapat kesulitan bagi kita untuk menilai

independensi secara objektif. Yang dapat dilakukan adalah mengamati tindakan para auditor. Hal ini disebabkan oleh independensi merupakan *'theoretical concept'*. Dalam realita konsep ini sulit untuk dipenuhi sehingga ada kalanya auditor tidak dapat diterima sebagai orang yang betul-betul *'socially aseptic.'* Auditor memiliki karakter, pengalaman, dan tingkat pendidikan yang berbeda. Mereka akan bertindak sesuai dengan faktor tersebut sehingga sulit untuk melaksanakan pemeriksaan secara independen dan absolut bila diminta untuk bertindak secara independen, (Flint; 1988 dalam Mautz dan Sharaf; 1993).

F. PENELITIAN SEBELUMNYA

Penelitian ini merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Carcello *et al.*, (1992) yang melakukan survei terhadap pembuat laporan keuangan, pengguna dan auditornya yang terlibat dalam proses pembuatan laporan keuangan. Dalam penelitiannya terdapat 41 atribut kualitas audit dan diringkas menjadi hanya 12 atribut saja. Hasil penelitiannya adalah karakteristik dari tim dinilai lebih penting dari karakteristik KAP. Atribut-atribut yang paling penting pada penelitiannya adalah: pengalaman melakukan audit dengan klien sebelumnya, pemahaman auditor di dibidang industri, responsifitas terhadap kebutuhan klien, dan kepatuhan terhadap standar umum *General Accounting Standard (GAAS)*.

Behn *et al.*, (1997), mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien di perusahaan KAP Big 6. Hasil penelitian Behn *et al.*, (1997) adalah ada enam atribut kualitas audit yang berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit dan berdampak pada kepuasan *auditee* yaitu: pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, *responsive* atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan komite audit.

Dalam penelitian ini akan menguji bagaimana hasil penelitian yang akan diperoleh jika dilakukan di sektor publik, apakah hasilnya akan menunjukkan hal yang sama dengan penelitian sebelumnya di *private sector* ataukah sebaliknya. Penelitian ini mengadopsi atribut-atribut kualitas audit yang digunakan Carcello *et al.*, 1992, dalam penelitiannya menggunakan 12 atribut, yaitu pengalaman, *Industry expertise*, responsifitas, patuh terhadap standar umum audit, komitmen, keterlibatan ketua tim audit, pekerjaan lapangan audit, keterlibatan komite audit, standar etika, sikap skeptis, perspektif dari personel, dan tanggungjawab. Atribut-atribut tersebut digunakan untuk menilai kualitas audit dan kepuasan *auditee* pada auditor. Oleh karena itu, perlu dilakukan pengujian kembali untuk menilai kualitas audit pada auditor inspektorat, berbeda dengan penelitian Carcello, Peneliti membatasi hanya pada kualitas hasil audit tanpa dilihat dari kepuasan *auditee*, namun peneliti memasukkan independensi sebagai variabel moderasi untuk melihat apakah bisa memperkuat atau justru memperlemah faktor kualitas audit. Adapun variabel yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu: *tenure* (jangka waktu melakukan pemeriksaan), pengalaman, motivasi, keterlibatan pimpinan audit, tekanan politik, *due professional care/* kecermatan profesional, dan *industry expertise/* pemahaman terhadap kondisi instansi yang diaudit.

Samelson *et al.*, (2006), melakukan pengujian dengan menggunakan atribut-atribut kualitas audit yang menentukan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan klien pada direktur-direktur keuangan di kabupaten-kabupaten dan kota. Hasil penelitian menunjukkan variabel tim

audit memiliki keahlian yang diperlukan untuk dapat melakukan audit, tim audit tanggap terhadap *schedule* kebutuhan klien, tim audit memperhatikan profesionalisme dalam melakukan perikatan audit, pengertian yang cukup dari tim audit terhadap sistem akuntansi klien, tim audit harus mempelajari pengendalian internal klien secara mendalam, berhubungan positif terhadap kualitas audit yang dirasakan.

Mayangsari (2003) melakukan penelitian yang menunjukkan keterkaitan kompetensi dan independensi terhadap pendapat audit. Independensi dimanipulasi dengan memberikan kondisi yang menekan sehingga para partisipan merasakan suatu dilema antara menggunakan sikap independen atau tidak. Hasilnya menunjukkan auditor ahli dan non-ahli mempunyai perbedaan dalam memberikan pendapat jika mereka tidak mendapat tekanan. Namun jika ahli dan non ahli tersebut mendapatkan tekanan-tekanan dalam pemberian pendapat, maka perbedaannya menjadi tidak signifikan.

G. KERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

1. Kerangka Konseptual

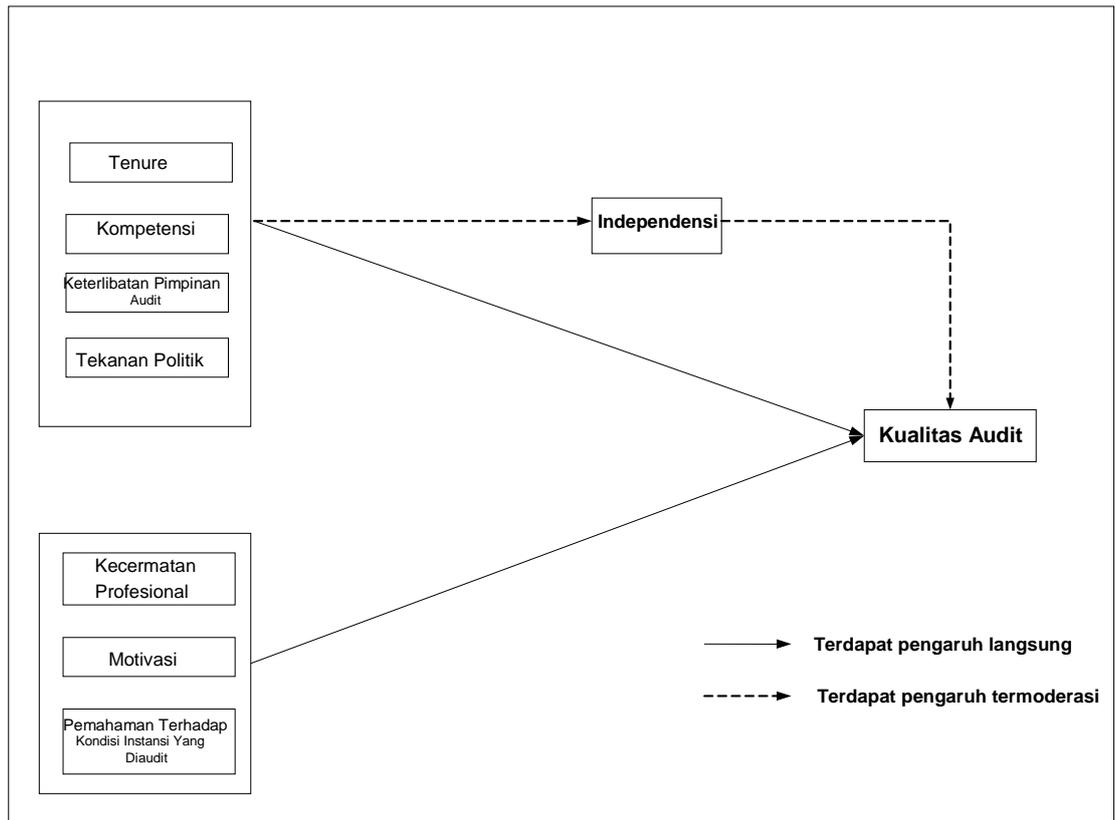
Berdasarkan teori yang telah dipaparkan sebelumnya maka terdapat beberapa variabel yang mempengaruhi kualitas audit yakni tenure (jangka waktu pelaksanaan audit), kompetensi, keterlibatan pimpinan audit / *executive involvement*, tekanan politik, kecermatan profesional, motivasi, dan pemahaman terhadap lingkungan instansi yang diaudit.

Seluruh faktor tersebut berpengaruh secara nyata terhadap kualitas audit walaupun pengaruhnya berbeda-beda. Ini dibuktikan dengan beberapa penelitian yang telah dilakukan sebelumnya. Selain beberapa variabel tersebut terdapat variabel lain yang sangat berpengaruh terhadap kualitas audit yakni independensi yang dimiliki oleh auditor. Independensi ini merupakan variabel yang sangat sulit dikendalikan karena terkait dengan sikap yang dimiliki oleh seorang auditor.

Baik buruknya kualitas audit yang akan dihasilkan tergantung pada independensi yang dimiliki seorang auditor. Independensi sangat berperan penting dalam menentukan kualitas audit. Semakin baik independensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka akan mampu meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukan. Sebaliknya semakin buruk independensi yang dimiliki oleh auditor maka kualitas audit yang dihasilkan juga akan menurun.

Berdasarkan pemikiran tersebut, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini secara ringkas dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 1: Model Pengembangan Hipotesis



2. Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan teori yang telah dipaparkan sebelumnya maka terdapat beberapa variabel yang mempengaruhi kualitas audit. Penjabaran untuk masing-masing variabel tersebut adalah sebagai berikut:

a) Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit

Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitudes and Behavior*) yang dikembangkan oleh Triandis dipandang sebagai teori yang dapat mendasari untuk menjelaskan independensi. Teori tersebut menyatakan bahwa perilaku ditentukan untuk apa orang-orang ingin lakukan (sikap), apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan-aturan sosial), apa yang mereka bisa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka pikirkan. Sikap menyangkut komponen kognitif berkaitan dengan keyakinan, sedangkan komponen sikap afektif memiliki konotasi suka atau tidak suka. Teori sikap dan perilaku ini dapat menjelaskan sikap independen auditor. Seorang auditor yang memiliki sikap independen akan berperilaku independen dalam penampilan dan faktanya, artinya seorang auditor dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak terhadap kepentingan siapapun. Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur baik kepada pihak manajemen, namun juga pada publik yang meletakkan kepercayaan atas laporan audit.

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *independence/independensi* tim audit sebagai persepsi *auditee* mengenai keadaan anggota tim audit yang menghindari hal-hal yang mencurigakan berkaitan dengan independensinya. Dalam melaksanakan fungsi audit, auditor hendaknya tidak hanya sekadar bebas dari pengaruh siapa pun, baik dalam melaksanakan investigasinya maupun pelaporannya. Atribut yang dituntut dari seorang auditor berupa tidak terpengaruh dalam

melaksanakan pemeriksaan, perilaku, tindakan, dan dalam pemberian pendapat atas laporan keuangan. Akan tetapi, para auditor dituntut independensinya secara absolut. Independensi ini ditunjukkan dalam bentuk tidak ada hubungan tertentu antara auditor dengan klien, tidak ada kepentingan (*financial gain*), dan tidak terpengaruh dengan faktor-faktor yang tidak ada kaitannya dengan pemeriksaan (audit). Hal ini disebabkan karena independensi merupakan faktor yang dapat mempengaruhi opini auditor sehingga sangat menentukan kualitas audit yang dihasilkan. Hasil penelitian Zawitri (2009), menyatakan bahwa independensi berhubungan negatif dengan kualitas audit yang dihasilkan. Samelson *et al.*, 2006 menyatakan independensi berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Berdasarkan hal tersebut di atas maka hipotesis yang akan diuji adalah :

Hipotesis 1 : Independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit

b) Pengaruh *Tenure* (jangka waktu audit melakukan pemeriksaan) Terhadap Kualitas Audit

Baron dan Byrne (1984) mengemukakan teori atribusi yang dikembangkan oleh Heider, dimana teori ini pada dasarnya menyarankan bahwa bila mengamati perilaku seorang individu kita berusaha menentukan apakah perilaku itu ditimbulkan secara internal atautkah eksternal. Perilaku yang disebabkan secara internal adalah perilaku yang diyakini berada dibawah kendali pribadi dari individu dan perilaku yang

disebabkan secara eksternal dilihat sebagai hasil dari sebab-sebab luar; yaitu orang itu dilihat terpaksa berperilaku oleh situasi. Tenur audit (jangka waktu auditor melakukan pemeriksaan) merupakan faktor internal karena selalu dikaitkan dengan sikap independensi seorang auditor dalam menjalin hubungan dengan klien yang apabila semakin lama seorang auditor melakukan pemeriksaan akan menyebabkan ikatan emosional yang cukup erat antara auditor dengan klien dan kemungkinan gagal untuk mempertahankan sikap *professional skepticism* (Deis dan Giroux; 1992).

Beberapa penelitian menemukan bahwa tenure audit yang panjang akan meningkatkan kualitas audit karena auditor memiliki banyak waktu untuk melakukan pemeriksaan dengan teliti sehingga peluang menemukan kejanggalan dalam audit lebih besar (Geigher dan Raghunandan; 2002, Myers *et al*; 2003 dan Ghosh and Moon; 2003). Sedangkan penelitian lain justru menemukan bahwa semakin lama tenure audit maka kualitas audit akan semakin menurun. Hal ini disebabkan dengan makin lamanya melakukan audit maka semakin lama pula auditor berinteraksi dengan pihak yang diperiksa sehingga berpotensi menyebabkan kesepakatan-kesepakatan antara auditor dengan pihak yang diperiksa (Deis dan Giroux; 1992, Carey dan Simnet; 2006). Berdasarkan fakta tersebut maka hipotesis yang akan dibangun, yaitu.

Hipotesis 2a : Tenure audit berpengaruh terhadap kualitas audit

Penggolongan lamanya penugasan audit seorang partner kantor akuntan publik pada klien Menurut AICPA (Soegiastuti; 2005) menjadi dua, yaitu: (1) lima tahun atau kurang; (2) lebih dari lima tahun. Shockley; 1981 (Soegiastuti; 2005) menyatakan bahwa seorang partner yang memperoleh penugasan audit lebih lama akan mempunyai pengaruh yang negatif terhadap independensi auditor. Hal ini disebabkan karena semakin lama hubungan auditor dengan klien akan menyebabkan ikatan emosional yang cukup erat antara auditor dengan klien. Jika ini terjadi maka seorang auditor yang seharusnya bersikap independen dalam melakukan pemeriksaan menjadi tidak independen. Penelitian Soegiastuti (2005) memberikan bukti empiris bahwa lamanya hubungan dengan klien atau tenur audit berpengaruh negatif terhadap independensi auditor. Berdasarkan fakta tersebut maka hipotesis yang akan dibangun adalah sebagai berikut.

Hipotesis 2b : Interaksi antara tenure dan independensi auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

c) Pengaruh Kompetensi Terhadap Kualitas Audit

Menurut teori atribusi yang dikembangkan oleh Kelley perilaku manusia disebabkan oleh faktor internal, faktor eksternal, atau oleh kedua faktor tersebut, yaitu faktor internal-eksternal secara bersama-sama. Kompetensi merupakan faktor internal yang dibentuk oleh penguasaan ilmu/pengetahuan (*knowledge*) dan keterampilan (*skill*) yang mencukupi

serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai dalam melaksanakan pekerjaan/profesinya. Akan tetapi kompetensi tidak terlepas dari faktor eksternal, seperti pengetahuan dan keterampilan yang diperoleh dari luar individu itu sendiri. Agoes dan Ardana (2009: 146) menyatakan bahwa kompetensi berarti kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang baik.

Penelitian yang dilakukan Alim, dkk (2007) membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki kompetensi yang baik dimana kompetensi tersebut terdiri dari dua dimensi yaitu pengalaman dan pengetahuan. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang akan diuji adalah.

Hipotesis 3a : Kompetensi yang dimiliki auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

Selanjutnya, Carcello *et al.*, (1992) mengembangkan atribut kualitas audit yang salah satu diantaranya adalah standar independensi yang tinggi, sedangkan atribut lainnya terkait dengan kompetensi auditor. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan

independensi yang tinggi. Mayangsari (2003) melakukan penelitian yang menunjukkan keterkaitan kompetensi dan independensi terhadap pendapat audit, selama ini keduanya dibahas secara terpisah diharapkan menjadi satu karakteristik sekaligus yang harus dimiliki auditor. Independensi dimanipulasi dengan memberikan kondisi yang menekan sehingga para partisipan merasakan suatu dilema antara menggunakan sikap independen atau tidak. Hasilnya menunjukkan auditor ahli dan non-ahli mempunyai perbedaan dalam memberikan pendapat jika mereka tidak mendapat tekanan. Namun jika ahli dan non ahli tersebut mendapatkan tekanan-tekanan dalam pemberian pendapat, maka perbedaannya menjadi tidak signifikan. Dari pernyataan tersebut terlihat bahwa opini auditor ahli dan non ahli tidak berbeda disaat mendapat tekanan. Jadi, tekanan yang muncul dalam pemberian pendapat mempengaruhi independensi sehingga mengurangi kompetensi auditor ahli dalam memberikan pendapat.

Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang akan diuji adalah.

Hipotesis 3b: Interaksi kompetensi dan independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.

d) Pengaruh *Executive Involvement* (Keterlibatan Pimpinan Audit) Terhadap Kualitas Audit

Menurut teori atribusi yang dikembangkan oleh Kelley perilaku manusia disebabkan oleh faktor internal, faktor eksternal, atau oleh kedua faktor tersebut, yaitu faktor internal-eksternal secara bersama-sama. *Executive involvement/* keterlibatan pimpinan audit merupakan faktor eksternal yang merupakan perasaan yang dialami seorang auditor bahwa perilakunya dipengaruhi oleh faktor-faktor di luar kendalinya yaitu dengan berkurangnya objektivitas auditor jika mendapatkan tekanan dari pimpinan dan suasana kerja yang tidak kondusif, selain itu keberhasilannya dipengaruhi oleh kepemimpinan yang efektif baik secara formal maupun yang kurang formal. Edwards Deming (1981) dalam Zawitri (2009) menyebutkan bahwa 80 persen masalah mutu merupakan masalah manajemen. Tanpa keterlibatan manajemen, manajemen mutu hanya menjadi konsep yang kabur dan hampir mustahil diimplementasikan secara efektif. Keberhasilan manajemen mutu memerlukan kepemimpinan yang efektif, baik secara formal (berdasarkan hirarki organisasi) maupun yang kurang/tak formal.

Carcello, *et. al.*, (1992) mengidentifikasi *executive involvement/* keterlibatan pimpinan audit diukur dengan eksekutif dari tim audit yang terlibat secara luas dalam perikatan audit mulai dari perencanaan sampai pelaksanaan audit dan terdapat komunikasi yang sering dilakukan antara tim audit dan manajemen. Bila pelaksanaan audit

dilaksanakan dengan baik mulai dari perencanaan hingga ke pelaksanaan audit maka audit yang dilaksanakan dapat dikontrol dengan lebih baik sehingga kualitas dari hasil audit akan terjaga. Hasil penelitian Samelson *et al.*, 2006 menyatakan *executive involvement* memiliki hubungan yang lemah terhadap kualitas audit yang dirasakan. Kemudian pada penelitian Zawitri (2009) menyatakan bahwa *executive involvement* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang akan diuji adalah:

Hipotesis 4a : Keterlibatan Pimpinan Audit / *Executive involvement* berpengaruh terhadap kualitas audit

Pemimpin yang baik perlu menjadi *focal point* yang mampu memberikan perspektif dan visi luas atas kegiatan perbaikan serta mampu memotivasi, mengakui dan menghargai upaya dan prestasi perorangan maupun kelompok (Tatang, 2005 dalam Zawitri, 2009). Auditor yang bekerja dengan diberi kepercayaan penuh cenderung akan melakukan kegiatan pemeriksaan dengan baik. Objektivitas auditor dalam memeriksa cenderung berkurang ketika terdapat tekanan dari pimpinan dan suasana kerja yang sudah tidak kondusif. Dengan berkurangnya objektivitas auditor dengan sendirinya akan menyebabkan rendahnya independensi auditor dalam melakukan kegiatan pemeriksaan sehingga akan berimbas pada kualitas audit yang dihasilkan. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang akan diuji adalah :

Hipotesis 4b : Interaksi antara keterlibatan pimpinan tim audit dengan independensi yang dimiliki auditor berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

e) Pengaruh Tekanan Politik Terhadap Kualitas Audit

Behavioral decision Theory menyatakan bahwa seseorang mempunyai keterbatasan pengetahuan dan bertindak hanya berdasarkan persepsinya atas situasi yang sedang dihadapi atau dengan kata lain setiap orang mempunyai struktur pengetahuan yang berbeda dan kondisi ini akan mempengaruhi cara pembuatan suatu keputusan. Jika dikaitkan dengan kondisi *riil*, seorang auditor dalam pengambilan keputusannya selalu dihadapkan dengan berbagai macam tekanan-tekanan sosial. Konteks sosial yang dimaksudkan di sini adalah adanya tekanan-tekanan dan pengaruh-pengaruh politik, sosial, dan ekonomi. Seorang pembuat keputusan tidak lagi menggunakan pemikiran rasional jika dia merasa bahwa keputusan yang diambil sangat erat kaitannya dengan kepentingan-kepentingan pribadinya. Jadi proses pengambilan keputusan tidak hanya didasarkan pada struktur pengetahuan yang dimiliki auditor, tapi selalu berhubungan dengan adanya tekanan politik yang dihadapi seorang auditor dalam dunia praktik.

Lembaga pemerintah memiliki suatu dimensi politik dalam pengambilan keputusan yang merupakan bagian integral dari setiap analisis. Persaingan politik terkait dengan persaingan pemilu maupun

persaingan antar kelompok yang berkepentingan untuk meningkatkan permintaan bagi politisi dan atau kelompok yang berkepentingan atas informasi akuntansi yang sudah diaudit, Carpenter; 1991 (Mardiasmo; 2006). Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang akan diuji adalah:

Hipotesis 5a : Tekanan politik berpengaruh negatif terhadap kualitas audit yang dihasilkan

Deis dan Giroux (1992) menyatakan bahwa, Politisi yang menghadapi persaingan mendesak auditor independen untuk mengeluarkan laporan audit yang diinginkan atau mungkin tindakan auditor dimonitor oleh pelaku politik yang berpengalaman daripada yang tidak berpengalaman, sehingga diperkirakan auditor akan menolak lembaga pemerintah yang dibebani politik. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang akan diuji adalah:

Hipotesis 5b : Interaksi antara tekanan politik dengan independensi yang dimiliki auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit yang dihasilkan

f) Pengaruh *Due professional care* (Kecermatan Profesional) Terhadap Kualitas Audit

Menurut teori atribusi yang dikembangkan oleh Kelley perilaku manusia disebabkan oleh faktor internal, faktor eksternal, atau oleh kedua faktor tersebut (internal-eksternal). *Due professional care* merupakan faktor internal-eksternal yang dibentuk oleh kemahiran profesional yang

cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis (internal) terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.

Kecermatan profesional/*Due professional care* merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai kualitas audit yang memadai. *Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai. Hasil penelitian Kopp, Morley, dan Rennie dalam Mansyur (2007) membuktikan bahwa masyarakat mempercayai laporan keuangan jika auditor telah menggunakan sikap skeptic profesionalnya dalam proses pelaksanaan audit. Auditor harus tetap menjaga sikap skeptis profesionalnya selama proses pemeriksaan, karena ketika auditor sudah tidak mampu lagi mempertahankan sikap skeptis profesionalnya, maka laporan keuangan yang diaudit tidak dapat dipercaya lagi. Carcello, *et al.*, (1992) mengidentifikasi *due professional care/* kecermatan profesional sebagai persepsi *auditee* mengenai keadaan anggota tim audit yang melaksanakan audit dengan menjaga profesionalnya. Hasil penelitian Zawitri (2009) menyatakan

bahwa *professional care* berhubungan negatif signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.

Hipotesis 6 : Kecermatan profesional yang dimiliki auditor berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan

g) Pengaruh Motivasi Terhadap Kualitas Audit

Menurut teori atribusi yang dikembangkan oleh Kelley perilaku manusia disebabkan oleh faktor internal, faktor eksternal, atau oleh kedua faktor tersebut, yaitu faktor internal dan eksternal secara bersama-sama. Manusia bukanlah makhluk pribadi melainkan makhluk sosial sehingga itu manusia masih dipengaruhi oleh faktor eksternal. Dalam halnya dengan motivasi merupakan wujud internal- eksternal dalam diri individu, di mana dari dalam diri seorang individu memang sudah terdapat motivasi yang besar untuk melakukan sesuatu guna mencapai keberhasilan- keberhasilan yang juga besar dan yang kedua adalah berkaitan dengan adanya stimuli atau rangsangan eksternal yang membuat seorang individu termotivasi melakukan sesuatu untuk tujuan sukses dan keberhasilan. Motivasi mengacu pada sebab-sebab munculnya sebuah perilaku, seperti faktor-faktor yang mendorong seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu. Dari sini lalu muncul perluasan makna tentang motivasi, di mana motivasi lalu diartikan sebagai kehendak untuk mencapai status, kekuasaan dan pengakuan yang lebih tinggi. Bagi setiap individu, motivasi justru dapat dilihat sebagai basis untuk mencapai

sukses pada berbagai segi kehidupan melalui peningkatan kemampuan, pelatihan dan perluasan pengetahuan.

Sebagaimana dikatakan oleh Goleman (2001), hanya motivasi yang akan membuat seseorang mempunyai semangat juang yang tinggi untuk meraih tujuan dan memenuhi standar yang ada. Dengan kata lain, motivasi akan mendorong seseorang, termasuk auditor, untuk berprestasi, komitmen terhadap kelompok serta memiliki inisiatif dan optimisme yang tinggi. Respon atau tindak lanjut yang tidak tepat terhadap laporan audit dan rekomendasi yang dihasilkan akan dapat menurunkan motivasi auditor inspektorat untuk menjaga kualitas audit. Sebagaimana dalam penelitian Efendy (2010) yang menguji pengaruh kompetensi, independensi dan motivasi terhadap kualitas audit menemukan bahwa motivasi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sehingga semakin baik tingkat motivasi, maka akan semakin baik kualitas audit yang dilakukannya. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang akan diuji adalah

Hipotesis 7: Motivasi yang dimiliki oleh auditor dalam melakukan audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit yang dihasilkan

h) Pengaruh Pemahaman Terhadap Kondisi Instansi yang Diaudit Terhadap Kualitas Audit

Dalam sektor publik, sebagaimana dijelaskan dalam PER/05/M.PAN/03/2008, *industry expertise* berkaitan dengan pemahaman

auditor intern pemerintah tentang rancangan sistem pengendalian intern dan pengujian penerapannya dalam suatu instansi yang akan diaudit. Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efisien dan efektif, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Auditor harus mempunyai pemahaman atas sistem pengendalian intern klien dan mempertimbangkan apakah prosedur-prosedur sistem pengendalian intern telah dirancang dan diterapkan secara memadai. Pemahaman atas rancangan sistem pengendalian intern digunakan untuk menentukan saat dan jangka waktu serta penentuan prosedur yang diperlukan dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, auditor harus memasukkan pengujian atas sistem pengendalian intern auditi dalam prosedur auditnya.

Beberapa hasil penelitian yang menghubungkan kualitas audit dengan *industry expertise*, Stein dan Cadman (2005) yang mengatakan bahwa auditor yang memiliki pemahaman di bidang industri klien akan memberikan audit yang berkualitas. Carcello, *et al.*, (1992) mengidentifikasi *industry expertise/* pemahaman terhadap lingkungan instansi, yaitu dengan manajer senior dan manajer yang berada dalam tim sangat mengetahui industri klien, dan melakukan audit pada beberapa perusahaan sejenis dengan klien, sehingga mereka sudah ahli dalam

melakukan audit. Pada penelitian ini, pemahaman ditunjukkan oleh pemahaman/spesialisasi auditor dalam akuntansi pemerintahan dan auditing.

Di Indonesia, penelitian yang menghubungkan antara kualitas audit dengan spesialisasi/pemahaman auditor di bidang industri klien telah dilakukan oleh Rosnidah (2008) dengan hasil besarnya pengaruh spesialisasi auditor terhadap kualitas audit sebesar 32,31%. Hasil ini dapat dijelaskan bahwa spesialisasi auditor di bidang industri klien diukur oleh indikator-indikator: pengalaman auditor dalam praktik audit, pelatihan teknis dan pengembangan profesional. Apabila auditor tersebut memiliki pengalaman dalam memeriksa suatu jenis industri klien, memperoleh pelatihan teknis dan terus menerus mengembangkan keahliannya melalui pendidikan maupun pelatihan maka auditor tersebut akan semakin berkualitas akibatnya audit yang dilakukannya juga akan semakin berkualitas. Berdasarkan hal tersebut diatas maka hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut :

Hipotesis 8: Pemahaman auditor mengenai kondisi instansi/lembaga yang diaudit berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan.