

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Atribusi**

Teori atribusi adalah sebuah teori yang menjelaskan bagaimana cara menentukan penyebab atau motif perilaku seseorang. Pada dasarnya, ketika kita mengamati perilaku individu, kita dapat melihat apakah hal tersebut disebabkan oleh pengaruh eksternal ataupun internal (Robbins, 1996).

Pengaruh internal menyebabkan perilaku individu diyakini berada di bawah kendali pribadi masing-masing individu tersebut, seperti: kemampuan, pengetahuan, dan usaha. Pengaruh eksternal menyebabkan perilaku individu sebagai akibat sebab-sebab dari luar atau dipaksa oleh situasi, seperti: keberuntungan, kesempatan, dan lingkungan (Robbins, 1996).

Penentuan penyebab perilaku apakah merupakan atribusi internal/eksternal dipengaruhi oleh tiga faktor (Robbins, 1996):

1. *Konsensus (consensus)*: perilaku yang ditunjukkan jika semua orang yang menghadapi situasi yang serupa merespon dengan cara yang sama.

2. Kekhususan (*distinctiveness*): perilaku yang ditunjukkan individu berlainan dalam situasi yang berlainan.
3. Konsistensi (*consistency*): perilaku yang sama dalam tindakan seseorang dari waktu ke waktu.

Beberapa penelitian menunjukkan pengaruh atribusi internal maupun eksternal terhadap evaluasi kinerja individu, misalnya menentukan bagaimana cara supervisor memperlakukan bawahannya dan memengaruhi sikap dan kepuasan individu terhadap pekerjaan (Luthans, 1998; Ezberg, 1996; Steers, 1977 dalam Lathifah, 2008) mengungkapkan keberatan "sejumlah atribut" yang secara alami berlaku secara internal dalam organisasi, memengaruhi sikap karyawan, terutama yang berkaitan dengan pekerjaannya dan komitmen pada organisasi.

Penelitian ini mencoba melihat atribusi internal yang memengaruhi perilaku auditor dalam melaksanakan tugas audit. Kualitas hasil audit seorang auditor sangat dipengaruhi oleh perilaku yang ditimbulkannya selama melaksanakan tugas audit. Perilaku auditor selama melaksanakan audit dapat ditentukan oleh penyebab internal berupa kompetensi, independensi, dan kecenderungan *locus of control* yang dimiliki oleh auditor. Dengan demikian, faktor-faktor berupa kompetensi, independensi, dan kecenderungan *locus of control* yang dimiliki oleh auditor dapat memengaruhi kualitas hasil pemeriksaannya.

### **2.1.2 Pengawasan Pengelolaan Keuangan Daerah**

Pengawasan adalah proses pengamatan dari pelaksanaan seluruh kegiatan organisasi untuk menjamin semua pekerjaan yang sedang dilakukan berjalan sesuai dengan rencana yang telah ditentukan sebelumnya (Siagian, 1980 dalam

Adisasmita, 2010). Dengan pengawasan dapat diketahui sejauh mana penyimpangan, penyalahgunaan, kebocoran, pemborosan, kemubaziran, penyelewengan, dan lain-lain kendala di masa yang akan datang (Adisasmita, 2010). Pengawasan menjadi salah satu dari tiga pilar penting untuk mewujudkan *good governance*. Pengawasan sangat diperlukan untuk memeriksa dan memastikan pelaksanaan pemerintahan yang transparan, akuntabel, dan bebas dari praktik kecurangan.

Begitu pentingnya pengawasan dalam suatu organisasi, khususnya pemerintah, membuat kita dapat menilai bahwa baik buruknya kinerja suatu organisasi bergantung kepada baik buruknya pengawasan yang dilakukan dalam organisasi tersebut. Secara singkat, tujuan dari pengawasan adalah (Adisasmita, 2010):

1. Menjamin ketetapan pelaksanaan tugas sesuai dengan rencana, kebijaksanaan, dan perintah.
2. Melaksanakan koordinasi kegiatan-kegiatan.
3. Mencegah pemborosan dan penyelewengan.
4. Menjamin terwujudnya kepuasan masyarakat atas barang dan jasa yang dihasilkan.
5. Membina kepercayaan masyarakat terhadap kepemimpinan organisasi (pemerintah).

Menurut subjeknya, pengawasan dibagi menjadi dua, yaitu pengawasan internal dan pengawasan eksternal. Pengawasan internal adalah suatu bentuk pengawasan yang dilakukan oleh suatu badan yang masih berada di dalam organisasi tersebut,

sedangkan pengawasan eksternal adalah suatu bentuk pengawasan yang dilakukan oleh pihak di luar organisasi (Adisasmita, 2010).

Terdapat berbagai macam pengawasan, salah satunya adalah pengawasan fungsional. Pengawasan fungsional adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan secara fungsional baik internal pemerintah maupun eksternal pemerintah, yang dilaksanakan terhadap pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan agar sesuai dengan rencana dan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Adisasmita, 2010).

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, pasal 1 ayat (3) disebutkan bahwa pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, rewiu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

Pengawas fungsional internal antara lain meliputi BPKP (Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan), Inspektorat Jenderal Departemen dan Non-Departemen, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten/Kota. Pengawasan fungsional eksternal adalah BPK (Badan Pemeriksa Keuangan).

Hasil dari pengawasan ini harus dapat dimanfaatkan oleh pihak eksekutif maupun pihak legislatif sebagai bahan pertimbangan dalam rangka pengambilan keputusan untuk melakukan penyempurnaan di dalam organisasi tersebut. Penyempurnaan

dalam organisasi dimaksudkan untuk menjamin pelaksanaan pemerintahan mengikuti peraturan yang ada dan bersama-sama mewujudkan *good governance* di pemerintahan Indonesia. Hasil pengawasan juga diharapkan dapat berguna untuk mengetahui apabila terjadi tindak kecurangan dalam tubuh organisasi.

Dalam hal pengawasan keuangan daerah, Inspektorat secara rutin melakukan reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Seperti yang tersurat dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 4 Tahun 2008 Tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pasal 1 ayat (9), reviu atas LKPD adalah prosedur penelusuran angka-angka, permintaan keterangan dan analitis yang harus menjadi dasar memadai bagi Inspektorat untuk memberi keyakinan terbatas atas laporan keuangan bahwa tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut disajikan berdasarkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai dan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Dalam pasal 2 ayat (1), ruang lingkup reviu atas laporan keuangan pemerintah daerah meliputi penilaian terbatas terhadap keandalan sistem pengendalian intern dan kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan. Dijelaskan kembali dalam pasal 3, bahwa (1) reviu atas LKPD dilakukan untuk memberikan keyakinan atas kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, (2) Reviu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak memberikan dasar untuk menyatakan pendapat atau opini atas laporan keuangan, dan (3) Reviu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memiliki tingkat keyakinan lebih rendah dibandingkan dengan audit.

### **2.1.3 Kompetensi**

Kompetensi menurut Undang-Undang No. 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan pasal 1 ayat (10) adalah kemampuan kerja setiap individu yang mencakup aspek pengetahuan, keterampilan, dan sikap kerja yang sesuai dengan standar yang ditetapkan. Kompetensi juga didefinisikan sebagai keterampilan dari seorang ahli, di mana ahli didefinisikan sebagai seseorang yang memiliki tingkat keterampilan tertentu atau pengetahuan yang tinggi dalam subyek tertentu yang diperoleh dari pelatihan dan pengalaman (*Webster's Ninth New Collegiate Dictionary*, 1983 dalam Lastanti, 2005).

Kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalamannya yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat, dan seksama (Agusti dan Nastia, 2013). Dengan demikian, dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi adalah segala pengetahuan, pengalaman, dan keterampilan yang dimiliki oleh seorang ahli yang dapat digunakan olehnya dalam hal melaksanakan tugas profesional.

Dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit APIP dinyatakan, bahwa pimpinan APIP harus yakin bahwa latar belakang pendidikan dan kompetensi teknis auditor memadai untuk pekerjaan audit yang akan dilaksanakan. Oleh karena itu, pimpinan APIP wajib menciptakan kriteria yang memadai tentang pendidikan dan pengalaman dalam mengisi posisi auditor di lingkungan APIP (paragraf 2200).

Dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik APIP juga disebutkan, bahwa prinsip

dan aturan perilaku yang berlaku bagi APIP antara lain meliputi integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi. Di mana kompetensi APIP diartikan bahwa dalam menjalankan tugasnya APIP harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman, dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas.

Secara umum, seperti yang diatur dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit APIP, kompetensi teknis yang wajib dimiliki oleh auditor meliputi pengetahuan di bidang *auditing*, akuntansi, administrasi pemerintahan, dan komunikasi.

Seorang auditor Inspektorat wajib memiliki keahlian tentang standar audit, kebijakan prosedur audit, dan praktik-praktik audit. Auditor juga wajib memiliki keahlian dan mendapatkan pelatihan di bidang akuntansi, khususnya akuntansi sektor publik. Oleh karena pada dasarnya Inspektorat melaksanakan audit di bidang pemerintahan, maka auditor juga wajib memiliki keahlian yang memadai tentang lingkungan pemerintahan dan administrasi pemerintahan.

#### **2.1.4 Independensi**

Secara harfiah independen dapat diartikan sebagai bebas, merdeka, atau berdiri sendiri (Wikipedia, 2014). Independensi adalah sikap yang diharapkan seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Auditor harus menghindari situasi yang bisa menimbulkan kesan pada pihak ketiga, bahwa ada pertentangan kepentingan dan objektivitasnya sudah tidak dapat dipertahankan (Agoes, 2007).

Independensi juga dapat diartikan sebagai sikap auditor yang tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan pribadi, dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan pendapat atau simpulan, sehingga dengan demikian pendapat atau simpulan yang diberikan tersebut berdasarkan integritas dan objektivitas yang tinggi (Efendy, 2010).

Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 28 Tahun 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah menegaskan mengenai keharusan aparat Inspektorat untuk bersikap independen. Dalam peraturan tersebut tertulis, mewajibkan pejabat pengawas pemerintah mengungkapkan permasalahan yang terjadi di daerah secara kronologis, objektif, cermat, dan independen.

Pengungkapan permasalahan secara independen mengharuskan pejabat pengawas pemerintah dan/atau pejabat yang diawasi untuk mempertahankan independensinya sehingga tidak memihak kepada suatu kepentingan tertentu.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit APIP menyatakan, bahwa standar umum yang harus dilakukan APIP antara lain mengatur tentang independensi dan objektivitas aparat pengawasan intern dalam menjalankan tugasnya. Di dalamnya tersurat, bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independen dan para auditornya harus objektif dalam pelaksanaan tugasnya. Independensi dan objektivitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaannya meningkat.

Penilaian independensi dan objektivitas mencakup dua komponen berikut:

1. Status APIP dalam organisasi.
2. Kebijakan untuk menjaga objektivitas auditor terhadap obyek audit.



Yang dimaksudkan independen disini, bahwa posisi APIP ditempatkan secara tepat sehingga bebas dari intervensi dan memperoleh dukungan penuh untuk dapat bekerja secara leluasa, namun tetap harus menjaga hubungan kerja yang baik dengan *auditee* terutama dalam saling memahami antara peran masing-masing.

Independen dalam audit mencakup tiga indikator (Zulfan, 2007 dalam Tambunan, 2010), yaitu:

1. Dalam perencanaan atau penyusunan program audit, artinya auditor bebas dari pengaruh manajemen dalam menetapkan prosedur audit, menentukan sasaran, dan ruang lingkup audit.
2. Dalam pelaksanaan pekerjaan audit, artinya auditor bebas dalam mengakses aktivitas yang akan di audit.
3. Dalam pelaporan audit, artinya auditor bebas dari usaha untuk menghilangkan, memengaruhi makna laporan, serta bebas untuk mengungkapkan fakta.

Berdasarkan penjelasan tersebut, jelaslah bahwa independensi merupakan suatu sikap yang wajib dimiliki oleh auditor, baik itu auditor eksternal maupun auditor internal. Independensi dapat membawa auditor untuk melihat permasalahan secara lebih objektif, terperinci, dan mendalam tanpa intervensi dari pihak lain. Sehingga dengan memiliki independensi, pendapat, kesimpulan, pertimbangan, dan rekomendasi yang diberikan atas hasil pemeriksaan dapat dipercaya oleh pihak lain.

### **2.1.5 *Locus of Control***

*Locus of control* adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa, apakah dia dapat atau tidak untuk mengendalikan (*control*) peristiwa yang terjadi padanya (Rotter, 1966 dalam Wisanto, 2012). *Locus of control* didefinisikan sebagai persepsi seseorang tentang sumber nasibnya. Mereka yang memiliki *locus of control* internal akan meyakini bahwa suatu kejadian berada dalam kendalinya atau berasal dari diri mereka sendiri. Sebaliknya mereka yang memiliki *locus of control* eksternal meyakini bahwa apa yang ada di dalam hidup mereka dikendalikan oleh kekuatan pihak luar (Robbins, 1996). Dengan demikian, berarti *locus of control* memiliki peran yang penting dalam hal memengaruhi motivasi seseorang. *Locus of control* yang berbeda pada diri seseorang akan memberikan motivasi yang berbeda dan pada akhirnya akan berpengaruh pada hasil yang berbeda pula.

Individu yang memiliki *locus of control* internal akan memiliki etos kerja yang tinggi, tabah dalam menghadapi segala kesulitan baik di dalam kehidupan pribadi maupun di dalam pekerjaannya, tidak pernah ingin melarikan diri ataupun menghindari dari masalah yang dihadapi, termasuk di dalam dunia kerja.

Meskipun ada perasaan khawatir, namun rasa tersebut dapat tertutupi dengan semangat dan keberaniannya untuk melawan ketakutan dalam dirinya tersebut (Lee, 1990 dalam Ayudiati, 2010). Mereka juga aktif dalam mencari informasi sebelum mengambil keputusan, termotivasi untuk berprestasi, dan melakukan usaha yang lebih besar untuk mengendalikan lingkungannya (Nadirsyah dan Zuhra, 2009).

Individu yang memiliki *locus of control* eksternal akan mudah pasrah dan menyerah apabila berada dalam situasi yang sulit. Mereka akan memandang

bahwa masalah-masalah yang datang dan orang-orang yang berada disekitarnya merupakan ancaman bagi dirinya. Mereka akan mudah menyerah apabila mengalami suatu kegagalan, karena mereka merasa bahwa kegagalan tersebut memanglah nasib yang harus mereka alami (Lee, 1990 dalam Ayudiati, 2010). Dalam melaksanakan tugas audit, auditor dengan *locus of control* eksternal akan lebih mudah untuk memenuhi permintaan kliennya (Muawanah dan Indriantoro, 2001).

Indikator atau karakteristik antara *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal dipaparkan sebagai berikut (Crider, 1983 dalam Ayudiati, 2010):

1. *Locus of control* internal:
  - a. Suka bekerja keras.
  - b. Memiliki inisiatif yang tinggi.
  - c. Selalu berusaha untuk menemukan pemecahan masalah.
  - d. Selalu mencoba untuk berfikir seefektif mungkin.
  - e. Selalu mempunyai persepsi bahwa usaha harus dilakukan jika ingin berhasil.
2. *Locus of control* eksternal:
  - a. Kurang memiliki inisiatif.
  - b. Mudah menyerah, kurang suka berusaha karena mereka percaya bahwa faktor luarlah yang mengontrol.
  - c. Kurang mencari informasi.
  - d. Mempunyai harapan bahwa ada sedikit korelasi antara usaha dan kesuksesan.
  - e. Lebih mudah dipengaruhi dan tergantung pada petunjuk orang lain.

Berdasarkan penelitian terdahulu, terlihat bahwa mereka yang memiliki *locus of control* internal memiliki perilaku yang lebih etis dibandingkan mereka yang memiliki *locus of control* eksternal. Auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung untuk melakukan tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit dibanding auditor yang memiliki *locus of control* internal (Kurnia, 2009). Setiap auditor memiliki *locus of control* tertentu yang berada diantara kedua jenis tersebut. Tindakan yang dilakukan oleh auditor bergantung kepada kecenderungan *locus of control* apa yang dimiliki oleh auditor tersebut.

Dapat ditarik kesimpulan, auditor Inspektorat dengan kecenderungan *locus of control* internal akan lebih baik dalam melakukan pekerjaannya dan akan memberikan kualitas hasil audit yang lebih baik karena mereka akan lebih tahan terhadap tekanan dan masalah serta lebih memiliki motivasi yang tinggi di dalam dirinya. Auditor Inspektorat yang memiliki kecenderungan *locus of control* eksternal akan lebih mudah tertekan atas pengaruh kekuatan orang lain yang lebih besar, mudah menyerah, dan terkesan pasrah terhadap keadaan yang ada. Hal ini tentu akan berdampak buruk terhadap kualitas hasil audit yang mereka hasilkan. Banyaknya tekanan dan pengaruh dari pihak eksternal akan memberikan dampak besar terhadap tindakan apa yang mereka lakukan.

#### **2.1.6 Kualitas Hasil Audit**

Kualitas hasil audit adalah probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien (De Angelo, 1981 dalam Alim, 2007). Kualitas audit juga dipandang sebagai ketaatan terhadap standar

profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Lowenshon, dkk, 2005 dalam Efendy, 2010).

Kualitas hasil audit Inspektorat adalah pelaporan mengenai kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, merahasiakan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan, dan tindak lanjut dari rekomendasi pemeriksa sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Batubara, 2008).

Dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Lowenshon, dkk, 2005 dalam Efendy, 2010).

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit APIP menyatakan, bahwa laporan hasil audit kinerja harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas mungkin. Penjelasan atas indikator pengukuran kualitas hasil audit tersebut, antara lain:

1. Tepat waktu: agar dapat bermanfaat, maka laporan audit harus tepat waktu. Laporan audit yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan akan menjadi kurang relevan bagi pengguna.
2. Lengkap: laporan 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.

3. Akurat: bukti yang disajikan dalam laporan audit adalah benar dan disajikan dengan tepat.
4. Objektif: kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna dapat meyakini fakta yang disajikan.
5. Meyakinkan: laporan harus dapat menjawab sasaran audit, menyajikan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup kuat meyakinkan pengguna untuk mengakui validitas temuan dan manfaat dari penerapan rekomendasi.
6. Jelas dan ringkas: laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus lengkap tetapi ringkas agar menarik minat pembaca dan dapat menyampaikan secara tepat pesan yang tersurat di dalamnya.

Auditor juga harus meminta tanggapan/pendapat terhadap kesimpulan, temuan, dan rekomendasi, termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh *auditee* secara tertulis dari pejabat *auditee* yang bertanggung jawab. Salah satu cara lain untuk memastikan bahwa laporan audit tersebut dipandang adil, lengkap, dan objektif adalah dengan melihat adanya tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab. Hal ini dilakukan agar dapat diperoleh suatu laporan yang tidak hanya mengemukakan temuan dan pendapat auditor saja, melainkan memuat pula pendapat dan rencana yang akan dilakukan oleh *auditee*.

## **2.2 Penelitian Terdahulu**

Penelitian yang dilakukan oleh Efendy (2010) mencoba menelaah pengaruh dari kompetensi, independensi, dan motivasi terhadap kualitas audit aparat Inspektorat. Penelitian ini mengambil responden sebanyak 38 orang aparat Inspektorat Kota

Gorontalo yang ikut di dalam tugas pemeriksaan. Penelitian ini telah membuah hasil bahwa kompetensi, independensi, dan motivasi secara simultan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit aparat Inspektorat. Kompetensi dan motivasi secara parsial berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas hasil audit aparat Inspektorat. Variabel independensi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil audit aparat Inspektorat.

Bukti empiris lain ditunjukkan melalui penelitian yang dilakukan oleh Ashari (2011) dengan mengambil sampel 52 auditor Inspektorat Provinsi Maluku Utara. Hasilnya keahlian, independensi, dan etika secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Secara parsial, keahlian dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, namun variabel etika menunjukkan hasil yang tidak signifikan.

Penelitian yang dilakukan oleh Samsi, dkk. (2013) mengambil pegawai negeri sipil yang berstatus sebagai auditor pada Inspektorat Kabupaten Gresik, Kabupaten Sidoarjo, dan Kota Surabaya sebagai sampel penelitian. Hasilnya, variabel pengalaman kerja, independensi, interaksi pengalaman kerja dan kepatuhan etika auditor, dan interaksi independensi dan kepatuhan etika auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Variabel kompetensi dan interaksi antara kompetensi dan kepatuhan etika auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Penelitian Wisanto (2012) mencoba mencari pembuktian atas dampak *locus of control* pada tekanan kerja, kepuasan kerja, dan kinerja auditor. Populasi pada penelitian ini adalah seluruh auditor independen yang bekerja pada Kantor

Akuntan Publik (KAP) di wilayah Semarang. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan terhadap tekanan kerja dan kepuasan kerja yang dirasakan auditor yang memiliki *locus of control* internal maupun eksternal. Namun terdapat perbedaan terhadap kinerja. *Locus of control* juga tidak memoderasi hubungan antara tekanan dan kinerja, serta kepuasan kerja dan kinerja. Namun memoderasi hubungan antara tekanan kerja dan kepuasan kerja.

Penelitian selanjutnya mengenai pengaruh *locus of control* terhadap kinerja dipaparkan oleh Silaban (2009). Penelitian dilakukan pada auditor yang bekerja pada KAP afiliasi dan KAP non-afiliasi di tiga kota besar di Indonesia, antara lain Jakarta, Surabaya, dan Medan. Hasil penelitiannya adalah auditor yang memiliki *locus of control* eksternal lebih cenderung menganggap anggaran waktu sebagai tekanan dan akan melakukan tindakan audit disfungsional berupa reduksi kualitas audit dibandingkan mereka yang memiliki *locus of control* internal.

Penelitian Menezes (2008) yang mengambil sampel internal auditor pada departemen internal audit perusahaan berskala besar dan bank di Jawa Tengah menunjukkan hasil bahwa internal auditor yang memiliki *locus of control* internal memiliki kinerja yang lebih tinggi dari internal auditor yang memiliki *locus of control* eksternal.

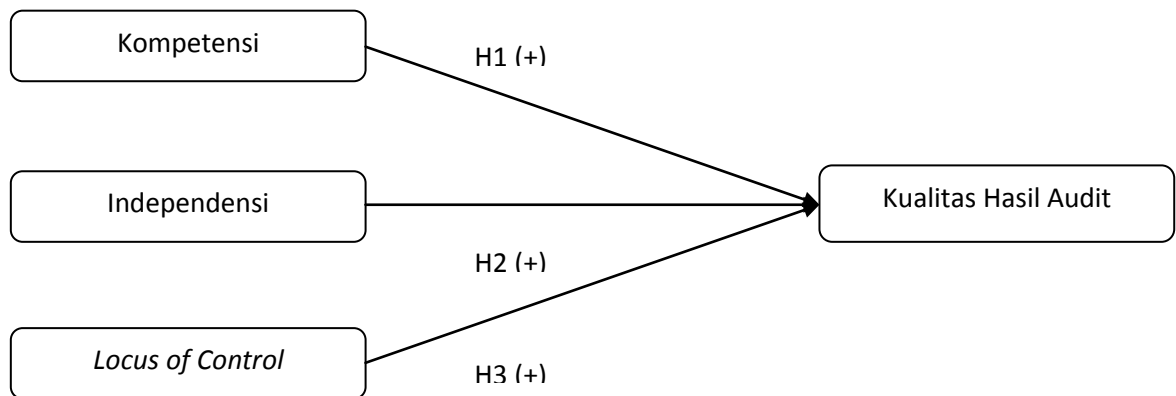
Penelitian yang dilakukan oleh Kurnia (2009) mengambil sampel auditor yang bekerja pada KAP yang terdaftar di Bappepam-LK. Hasilnya, *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit.

Auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung untuk melakukan



tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit dibanding auditor yang memiliki *locus of control* internal.

### 2.3 Model Penelitian



### 2.4 Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan telaah teoritis, hasil penelitian terdahulu dan kerangka pemikiran yang dibuat, maka dikembangkan hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut:

#### 2.4.1 Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Audit

Penelitian yang dilakukan oleh Harhinto (2004) menemukan bahwa pengetahuan akan berpengaruh terhadap keahlian audit yang pada gilirannya akan menentukan kualitas audit. Demikian pula dengan hasil dari penelitian Efendy (2010), Ahmad dkk. (2011), dan Afni, dkk. (2012) yang menunjukkan hasil bahwa kompetensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas hasil audit. Namun, penelitian Samsi, dkk. (2013) memberikan hasil berbeda, kompetensi dan interaksi kompetensi dan kepatuhan etika auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Kompetensi bukanlah hal yang tiba-tiba ada pada diri seseorang. Untuk menjadi seorang individu yang kompeten disuatu bidang, banyak hal yang harus dilewati dan dijalani. Karena kompetensi merupakan akumulasi dari pendidikan yang diterima, pengalaman yang telah dijalani, dan keterampilan atau keahlian khusus yang dimiliki seseorang agar dapat digunakan olehnya dalam hal melaksanakan tugas profesional. Dengan memiliki kompetensi, maka individu akan lebih kritis dan mendalam ketika dihadapkan pada suatu permasalahan, berfikir lebih sistematis dan mengacu pada ilmu pengetahuan yang ada, dan pada akhirnya akan membuat *problem solving* yang sesuai dengan keadaan yang sedang dialami.

Begitu pula seorang auditor, auditor yang memiliki kompetensi akan melakukan tugas pemeriksaan dengan mengacu pada ilmu dan standar yang telah ditetapkan. Keahlian yang memadai membawa ia menjadi sosok yang mampu untuk mendeteksi sekecil apapun kecurangan, yang pada akhirnya akan berdampak pada kualitas hasil pemeriksaannya. Dari penjelasan di atas, maka hipotesis pertama yang dapat dibuat adalah:

**H<sub>1</sub>: Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit aparat Inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah.**

#### **2.4.2 Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Hasil Audit**

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Afni, dkk. (2012), Ashari (2011), dan Samsi, dkk. (2013) menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas hasil audit. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Efendy (2010) menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Independensi adalah sikap mental yang dimiliki oleh seorang individu, sehingga ia mampu untuk berdiri sendiri, tidak mendapatkan intervensi dari orang lain, dan tidak melakukan suatu tindakan yang berlandaskan kepentingan individu atau kelompok tertentu. Auditor yang memiliki independensi akan bersikap netral dalam melakukan tugas pemeriksaan. Ia tidak akan mencoba menyembunyikan atau melakukan manipulasi hanya karena mementingkan kepentingan golongan tertentu, tapi akan memeriksa sesuai dengan keadaan yang sebenarnya terjadi. Hal itu dapat menjadikan laporan hasil pemeriksaanya lebih dipercaya dan memiliki kualitas yang baik. Dari penjelasan di atas, maka hipotesis kedua yang dapat dibuat adalah:

**H<sub>2</sub>: Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit aparat Inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah.**

#### **2.4.3 Pengaruh *Locus of Control* terhadap Kualitas Hasil Audit**

Penelitian yang dilakukan oleh Silaban (2009) menunjukkan pengaruh langsung *locus of control* dan dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional lebih kuat dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung yaitu melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Penelitian Wisanto (2012) menunjukkan bahwa *locus of control* memoderasi hubungan antara tekanan kerja dan kepuasan kerja. *Locus of control* dan variable etika kerja islam berpengaruh positif terhadap variable kinerja karyawan (Ayudiati, 2010).

Penelitian yang dilakukan oleh Menezes (2008), internal auditor yang memiliki *locus of control* internal memiliki kinerja yang lebih tinggi dari internal auditor yang memiliki *locus of control* eksternal. Penelitian yang dilakukan oleh Silaban

(2009) menunjukkan bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh terhadap tekanan waktu anggaran dan perilaku audit disfungsional

Individu dengan kecenderungan *locus of control* internal akan memiliki etos kerja yang tinggi, tabah dalam menghadapi segala kesulitan, dan akan berani menghadapi masalah (Lee, 1990 dalam Ayudiati, 2010). Mereka juga aktif dalam mencari informasi sebelum mengambil keputusan, termotivasi untuk berprestasi, dan melakukan usaha yang lebih besar untuk mengendalikan lingkungannya (Nadirisyah dan Zuhra, 2009).

Individu dengan kecenderungan *locus of control* eksternal akan mudah pasrah dan menyerah apabila berada dalam situasi yang sulit (Lee, 1990 dalam Ayudiati, 2010). Dalam melaksanakan tugas audit, auditor dengan *locus of control* eksternal akan lebih mudah untuk memenuhi permintaan kliennya (Muawanah dan Indriantoro, 2001)

Setiap individu memiliki kecenderungan *locus of control* yang berbeda-beda, demikian pula seorang auditor. Hasil dari beberapa penelitian memberikan bukti bahwa tindakan dan hasil positif yang dilakukan oleh auditor menunjukkan bahwa auditor tersebut memiliki kecenderungan *locus of control* internal. Hal yang sebaliknya ditunjukkan oleh auditor yang memiliki *locus of control* eksternal. Mereka akan cenderung melakukan tindakan yang dapat menurunkan kinerja dan kualitas hasil audit yang mereka hasilkan. Dari penjelasan di atas, maka hipotesis ketiga yang dapat dibuat adalah:

**H<sub>3</sub>: *Locus of Control* berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit aparat Inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah.**