

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian Nor (2011) menyatakan fee audit berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan dengan besarnya fee audit yang diterima oleh auditor akan menunjang motivasi audit yang mereka hasilkan. Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan dengan tingkat kemampuan yang dimiliki oleh auditor akan menunjang motivasi audit. Semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki auditor maka semakin tinggi pula tingkat motivasi auditor untuk mengaudit laporan keuangan. Perubahan kewenangan berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan perubahan kewenangan yang dimiliki oleh auditor akan menunjang motivasi audit.

Purwanto (2014) menyatakan bahwa motivasi mempengaruhi kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit, sehingga dapat dikatakan bahwa motivasi memperkuat kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit. Namun untuk motivasi tidak mempengaruhi etika terhadap kualitas audit, sehingga dapat dikatakan bahwa motivasi memperlemah etika terhadap kualitas audit. Jadi dapat disimpulkan bahwa motivasi dapat dijadikan variabel pemoderasi tetapi tidak semua variabel independen dapat dimoderasikan dengan variabel ini.

Penelitian Nurlianti (2014) tidak sejalan dengan Nor (2011) yang menyatakan fee audit berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan dengan besarnya fee audit yang diterima oleh auditor akan

menunjang motivasi audit yang mereka hasilkan. Semakin besar fee yang dikeluarkan klien semakin besar pula motivasi auditor untuk mengaudit laporan keuangan. Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan dengan tingkat kemampuan yang dimiliki oleh auditor akan menunjang motivasi audit. Kemudian penelitian ini menerima hipotesis yang diajukan peneliti bahwa perubahan kewenangan berpengaruh negatif signifikan terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan perubahan kewenangan yang dimiliki oleh auditor tidak akan menunjang motivasi audit.

Penelitian Ardini (2010) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan dengan tingkat kemampuan yang dimiliki oleh auditor akan menunjang kualitas audit yang mereka hasilkan. Semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki oleh auditor maka semakin tinggi pula tingkat kualitas audit yang mereka hasilkan. Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa dalam melaksanakan tugasnya seorang akuntan public telah menunjukkan sikap yang tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan pekerjaannya, selalu melaksanakan prosedur audit yang bertujuan untuk menilai kewajaran laporan keuangan sehingga akuntan publik dipercaya oleh pemakai laporan keuangan sebagai pihak independen untuk memberikan jaminan memadai mengenai asersi manajemen.

Akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini mengindikasikan bahwa tingkat kecermatan yang tinggi dalam memeriksa laporan

yang akan diaudit, serta mengerjakan tugas audit seoptimal mungkin dengan penuh tanggung jawab akan menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas.

Efendy (2010) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Untuk meningkatkan kualitas audit, seorang auditor sangat bergantung pada tingkat kompetensinya. Jika auditor memiliki kompetensi yang baik maka auditor akan dengan mudah melakukan tugas-tugas auditnya dan sebaliknya jika rendah maka dalam melakukan tugasnya, auditor akan mendapatkan kesulitan-kesulitan sehingga kualitas audit yang dihasilkan akan rendah pula. Independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Karena independensi masih terpengaruh dengan penentu kebijakan dan sering adanya mutasi antar satuan kerja. Motivasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Respon atau tindak lanjut yang tidak tepat terhadap laporan audit dan rekomendasi yang dihasilkan akan dapat menurunkan motivasi aparat untuk menjaga kualitas audit.

Kisnawati (2012) menyatakan kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini disebabkan karena faktor pengetahuan dan pengalaman yang dimiliki auditor. Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini disebabkan karena sering terjadi mutasi pada sektor pemerintahan sehingga auditor yang mengaudit mungkin sudah saling kenal mengenal atau memiliki hubungan sosial dan rasa kekeluargaan dengan auditor yang mengaudit sehingga independensi auditor tersebut terganggu baik secara factual maupun penampilan. Etika berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini disebabkan karena auditor telah mematuhi prinsip-prinsip dan mematuhi aturan perilaku.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1	Nor (2011)	Fee audit, kompetensi auditor, perubahan kewenangan dan motivasi auditor.	Fee audit, kompetensi auditor, dan perubahan kewenangan berpengaruh positif terhadap motivasi auditor.
2	Purwanto (2014)	Kompetensi, independensi, etika, kualitas audit dan motivasi auditor.	Motivasi mempengaruhi kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit. Namun untuk motivasi tidak mempengaruhi etika terhadap kualitas audit, sehingga dapat dikatakan bahwa motivasi memperlemah etika terhadap kualitas audit.
3	Nurlianti (2014)	Fee audit, kompetensi auditor, perubahan kewenangan dan motivasi auditor.	Fee audit dan perubahan kewenangan berpengaruh negatif terhadap motivasi auditor, kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap motivasi auditor.
4	Ardini (2010)	Kompetensi, akuntabilitas, independensi, motivasi, dan kualitas audit.	Kompetensi, akuntabilitas, dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Motivasi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
5	Efendy (2010)	Kompetensi, independensi, motivasi, dan kualitas audit.	Menyatakan bahwa kompetensi dan motivasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
6	Kisnawati (2010)	Kompetensi, independensi, etika, dan kualitas audit.	Kompetensi dan Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Teori keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan menyatakan bahwa hubungan keagenan merupakan sebuah persetujuan (kontrak) diantara dua pihak, yaitu prinsipal dan agen, dimana prinsipal memberi wewenang kepada agen untuk mengambil keputusan atas nama prinsipal (Jensen dan Meckling 1976 dalam Permana 2013) dalam teori keagenan terdapat perbedaan kepentingan agen dan prinsipal, sehingga mungkin saja pihak agen tidak selalu melakukan tindakan terbaik bagi kegiatan prinsipal. (Bangun 2009 dalam Permana 2013) menjelaskan bahwa teori keagenan merupakan cabang dari *game theory* yang mempelajari suatu model kontraktual yang mendorong agen untuk bertindak bagi prinsipal saat kepentingan agen bisa saja bertentangan dengan kepentingan prinsipal. Prinsipal pendelegasikan pertanggungjawaban atas pengambilan keputusan kepada agen, dimana wewenang dan tanggung jawab agen maupun prinsipal diatur dalam kontrak kerja atas persetujuan bersama. Kenyataannya, wewenang yang diberikan prinsipal kepada agen sering mendatangkan masalah karena tujuan prinsipal berbenturan dengan tujuan pribadi agen. Kewenangan yang dimiliki, manajemen bisa bertindak dengan hanya menguntungkan dirinya sendiri dan mengorbankan kepentingan prinsipal. Hal ini terjadi karena adanya perbedaan informasi yang dimiliki oleh keduanya, sehingga menimbulkan adanya asimetri informasi (*asymmetric information*). Bangun (2009) dalam Permana (2013) menyatakan bahwa informasi yang lebih banyak dimiliki oleh agen dapat memicu untuk melakukan tindakan-tindakan sesuai dengan keinginan dan kepentingan untuk memaksimalkan *utility*-nya. Sedangkan

bagi prinsipal akan sulit untuk mengontrol secara efektif tindakan yang dilakukan oleh manajemen karena hanya memiliki sedikit informasi yang ada.

2.2.2 Fee audit

Fee Audit Fee audit diartikan besarnya imbal jasa yang diterima oleh auditor akan pelaksanaan pekerjaan audit. Imbalan jasa dihubungkan dengan banyaknya waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan, nilai jasa yang diberikan bagi klien atau bagi kantor akuntan publik yang bersangkutan. Fee Audit juga bisa diartikan sebagai fungsi dari jumlah kerja yang dilakukan oleh auditor dan harga per jam (Al-Shammari et al., 2008), sedangkan jumlah jam kerja yang dilakukan oleh auditor dipengaruhi diantaranya oleh ukuran perusahaan, profitabilitas klien, kompleksitas klien, pengendalian intern klien, besar kecilnya klien (perusahaan go public dan privat), lokasi kantor akuntan publik, ukuran kantor akuntan publik (Big dan non-Big Four), reputasi auditor, risiko audit dan risiko perusahaan, jumlah anak perusahaan klien, jumlah cabang perusahaan, banyaknya transaksi dalam mata uang asing, besarnya total piutang, total persediaan dan total asset. Selain faktor-faktor tersebut di atas, dalam menetapkan fee audit, akuntan publik harus juga mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut: kebutuhan klien, tugas dan tanggung jawab menurut hukum (statutory duties), Independensi, tingkat keahlian (levels of expertise) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan, banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh akuntan publik dan stafnya

untuk menyelesaikan pekerjaan, dan basis penetapan fee yang disepakati (IAPI, 2007).

Pada tanggal 2 Juli 2008 kemarin, Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menerbitkan Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Fee Audit. Surat Keputusan ini diterbitkan dengan tujuan sebagai panduan bagi profesi Akuntan Publik maupun Kantor Akuntan Publik dalam menetapkan fee audit.

Dalam bagian Lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai panduan bagi seluruh Anggota Institut Akuntan Publik Indonesia ('Anggota') yang menjalankan praktek sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa professional yang diberikannya. Panduan ini harus dibaca dalam hubungannya dengan Kode Etik Profesi, khususnya yang berkaitan dengan Independensi dan Imbalan Jasa Profesional. Dalam menetapkan imbalan jasa (fee) audit, Akuntan Publik harus memperhatikan tahapan-tahapan pekerjaan audit, sebagai berikut :

1. Tahap perencanaan audit antara lain : pendahuluan perencanaan, pemahaman bisnis klien, pemahaman proses akuntansi, pemahaman struktur pengendalian internal, penetapan risiko pengendalian, melakukan analisis awal, menentukan tingkat materialitas, membuat program audit, *risk assessment* atas akun, dan *fraud discussion* dengan *management*.
2. Tahap pelaksanaan audit antara lain : pengujian pengendalian internal, pengujian substantif transaksi, prosedur analitis, dan pengujian detail transaksi.

3. Tahap pelaporan antara lain : review kewajiban kontijensi, review atas kejadian setelah tanggal neraca, pengujian bukti final, evaluasi dan kesimpulan, komunikasi dengan klien, penerbitan laporan audit, dan *capital commitment*.

Selain itu, dalam menetapkan fee audit, Akuntan Publik harus juga mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut : (1) Kebutuhan klien; (2) Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*); (3) Independensi; (4) Tingkat keahlian (*levels of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan; (5) Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh Akuntan Publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan, dan (6) Basis penetapan fee yang disepakati.

Imbalan jasa dihubungkan dengan banyaknya waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan, nilai jasa yang diberikan bagi klien atau bagi kantor akuntan publik yang bersangkutan.

Dalam hal imbalan jasa tidak dikaitkan dengan banyaknya waktu pengerjaan, Anggota harus menyampaikan Surat Perikatan (*Engagement Letter*) yang setidaknya memuat : (1) tujuan, lingkup pekerjaan serta pendekatan dan metodologinya; dan (2) basis penetapan dan besaran imbalan jasa (atau estimasi besaran imbalan jasa) serta cara dan / atau termin pembayarannya.

Anggota diharuskan agar selalu : (1) memelihara dokumentasi lengkap mengenai basis pengenaan imbalan jasa yang disepakati; dan (2) menjaga agar basis pengenaan imbalan jasa yang disepakati konsisten dengan praktek yang lazim berlaku. Untuk mempertahankan independensinya, Anggota sudah harus

menerima imbal jasa atas pekerjaan yang telah dilakukannya sebelum memulai pekerjaan untuk periode berikutnya.

Anggota tidak diperkenankan menerima perikatan apabila klien belum membayar lunas kewajiban kepada auditor terdahulu. Praktek yang baik mengharuskan dilakukannya penagihan secara bertahap atas pekerjaan yang diselesaikan untuk periode lebih dari satu bulan. Penagihan harus segera dilakukan begitu termin yang disepakati telah jatuh waktu.

Setiap Kantor Akuntan Publik wajib menerapkan ketentuan mengenai panduan penetapan imbalan jasa (fee) audit sebagaimana diatur dalam Lampiran 1 Surat Keputusan ini. Kebijakan penentuan fee audit oleh Kantor Akuntan Publik menjadi salah satu aspek dalam hal dilakukannya review mutu terhadap Kantor Akuntan Publik tersebut. Demikian beberapa pengaturan penting berdasarkan SK Ketua Umum IAPI tersebut. Untuk pengaturan teknis perhitungan fee audit serta ilustrasi penetapan imbalan jasa (fee) audit dapat dilihat pada SK tersebut.

2.2.3 Kompetensi auditor

Webster's Ninth New Collegiate Dictionary (1983) dalam Sri Lastanti (2005) mendefinisikan kompetensi sebagai ketrampilan dari seorang ahli. Dimana ahli didefinisikan sebagai seseorang yang memiliki tingkat ketrampilan tertentu atau pengetahuan yang tinggi dalam subyek tertentu yang diperoleh dari pelatihan dan pengalaman. Sedangkan Trotter (1986) dalam Saifuddin (2004) mendefinisikan bahwa seorang yang berkompeten adalah orang yang dengan ketrampilannya

mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan.

Lee dan Stone (1995), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Adapun Bedard (1986) dalam Sri lastanti (2005) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit.

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi auditor adalah pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Hayes-Roth mendefinisikan keahlian sebagai pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dari lingkungan tersebut, dan keterampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut (Mayangsari, 2003).

Dalam standar audit APIP disebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor. Dengan demikian, auditor belum memenuhi persyaratan jika ia tidak memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai dalam bidang audit. Dalam audit pemerintahan, auditor dituntut untuk memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian bukan hanya dalam metode dan teknik audit, akan tetapi segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah.

Dalam lampiran 2 SPKN disebutkan bahwa: “Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara

kolektif memiliki: Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan; Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan)” (paragraf 10) dan “Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian di bidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa” (paragraf 11).

Kompetensi yang diperlukan dalam proses audit tidak hanya berupa penguasaan terhadap standar akuntansi dan auditing, namun juga penguasaan terhadap objek audit. Selain dua hal di atas, ada tidaknya program atau proses peningkatan keahlian dapat dijadikan indikator untuk mengukur tingkat kompetensi auditor.

2.2.4 Perubahan kewenangan

Dalam hukum tata pemerintahan pejabat tata usaha negara merupakan pelaku utama dalam melakukan perbuatan dan tindakan hukum fungsi pokok pemerintahan dan fungsi pelayanan pemerintahan, namun dalam melakukan tindakan dan perbuatannya harus mempunyai kewenangan yang jelas. Dalam banyak literatur, sumber kewenangan berasal dari atribusi, delegasi dan mandat. Sebelum mengetahui atribusi, delegasi dan mandat, terlebih dahulu yang perlu dipahami ialah mengenai kewenangan dan wewenang.

Secara konseptual, istilah wewenang atau kewenangan sering disejajarkan dengan istilah Belanda “*bevoegdheid*” (yang berarti wewenang atau berkuasa). Wewenang merupakan bagian yang sangat penting dalam Hukum Tata Pemerintahan (Hukum Administrasi), karena pemerintahan baru dapat menjalankan fungsinya atas dasar wewenang yang diperolehnya. Pengertian kewenangan dalam Kamus Umum Bahasa Indonesia diartikan sama dengan wewenang, yaitu hak dan kekuasaan untuk melakukan sesuatu.

Beberapa pendapat ahli mengenai kewenangan dan wewenang dan sumber-sumber kewenangan sangatlah beragam, ada yang mengaitkan kewenangan dengan kekuasaan dan membedakannya serta membedakan antara atribusi, delegasi dan mandat.

1. Menurut Prajudi Atmosudirjo (1981) kewenangan adalah apa yang disebut kekuasaan formal, kekuasaan yang berasal dari kekuasaan legislatif (diberi oleh Undang-Undang) atau dari kekuasaan eksekutif / administratif. Kewenangan merupakan kekuasaan terhadap segolongan orang-orang tertentu atau kekuasaan terhadap suatu bidang pemerintahan tertentu yang bulat. Sedangkan wewenang hanya mengenai sesuatu *onderdil* tertentu saja. Di dalam kewenangan terdapat wewenang-wewenang. Wewenang adalah kekuasaan untuk melakukan sesuatu tindak hukum public.
2. S.F.Marbun (2011) menyebutkan wewenang mengandung arti kemampuan untuk melakukan suatu tindakan hukum publik, atau secara yuridis adalah kemampuan bertindak yang diberikan oleh undang-undang yang berlaku untuk melakukan hubungan-hubungan hukum. Wewenang itu

dapat mempengaruhi terhadap pergaulan hukum, setelah dinyatakan dengan tegas wewenang tersebut sah, baru kemudian tindak pemerintahan mendapat kekuasaan hukum (*rechtskracht*). Pengertian wewenang itu sendiri akan berkaitan dengan kekuasaan.

3. Philipus M. Hadjon (2005) mengatakan bahwa setiap tindakan pemerintahan disyaratkan harus bertumpu atas kewenangan yang sah. Kewenangan itu diperoleh melalui tiga sumber, yaitu atribusi, delegasi, dan mandat. Kewenangan atribusi lazimnya digariskan melalui pembagian kekuasaan negara oleh undang-undang dasar, sedangkan kewenangan delegasi dan mandat adalah kewenangan yang berasal dari pelimpahan. Kemudian Philipus M Hadjon pada dasarnya membuat perbedaan antara delegasi dan mandat. Dalam hal delegasi mengenai prosedur pelimpahannya berasal dari suatu organ pemerintahan kepada organ pemerintahan yang lainnya dengan peraturan perundang-undangan, dengan tanggung jawab dan tanggung gugat beralih ke delegataris. Dalam hal mandat, prosedur pelimpahan dalam rangka hubungan atasan bawahan yang bersifat rutin. Adapun tanggung jawab dan tanggung gugat tetap pada pemberi mandat. Setiap saat pemberi mandat dapat menggunakan sendiri wewenang yang dilimpahkan itu.

Dari beberapa pendapat ahli di atas, aspek kewenangan atau kompetensi yang dimiliki oleh aparat pemerintah cirinya ada dua yaitu :

1. Kewenangan atributif (*orisinal*)

Ialah kewenangan yang diberikan langsung oleh peraturan perundang-undangan. Contoh : presiden berwenang membuat UU, Perpu, PP. Kewenangan ini sifatnya permanent, saat berakhirnya kabur (*obscure*).

2. Kewenangan non atributif (*non orisinal*)

Kewenangan yang diberikan karena adanya pelimpahan/peralihan wewenang. Contoh : Dekan sebagai pengambil kebijakan, wakil dekan bidang akademik/kurikulum, sewaktu-waktu dekan umroh dan menugaskan PD1

Kewenangan yang *non orisinal* itu sifatnya insidental, tidak permanen. Dalam HTP juga mengatur mengenai ketidakwenangan aparat, apa penyebab aparat tidak berwenang (*onbevoegdheid*) ada 3 yakni :

1. *Ratione Material*, aparat pemerintah tidak berwenang karena isi/materi kewenangan tersebut. Contoh : Wapres Jusuf Kalla membuat Kewapres, namun tidak sah karena kepres monopoli Presiden.
2. *Ratione Loccus*, aparat pemerintah tidak berwenang kaitannya dengan wilayah hukum. Contoh : Keputusan Walikota Sleman tidak sah diberlakukan di wilayah Bantul.
3. *Ratione temporis*, aparat pemerintah tidak berwenang karena daluwarsa atau telah lewat waktu yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Contoh : kewenangan PTUN mempunyai jangka waktu 40 hari.

2.2.5 Motivasi auditor

Menurut Terry (2002) motivasi merupakan keinginan di dalam seorang individu yang mendorong ia untuk bertindak. Sedangkan menurut Panitia Istilah Manajemen Lembaga Pendidikan dan Pembinaan Manajemen, motivasi adalah proses atau faktor yang mendorong orang untuk bertindak atau berperilaku dengan cara tertentu; yang prosesnya mencakup: pengenalan dan penilaian kebutuhan yang belum dipuaskan, penentuan tujuan yang akan memuaskan kebutuhan, dan penentuan tindakan yang diperlukan untuk memuaskan kebutuhan.

Dari berbagai jenis teori motivasi, teori yang sekarang banyak dianut adalah teori kebutuhan. Teori ini beranggapan bahwa tindakan manusia pada hakikatnya adalah untuk memenuhi kebutuhannya. Ahli yang mencoba merumuskan kebutuhan-kebutuhan manusia, diantaranya adalah Abraham Maslow. Maslow telah menyusun “tingkatan kebutuhan manusia”, yang pada pokoknya didasarkan pada prinsip, bahwa (Wahjosumidjo, 1987):

- 1) Manusia adalah “binatang yang berkeinginan”.
- 2) Segera setelah salah satu kebutuhannya terpenuhi, kebutuhan lainnya akan muncul.
- 3) Kebutuhan-kebutuhan manusia nampak diorganisir ke dalam kebutuhan yang bertingkat-tingkat.
- 4) Segera setelah kebutuhan itu terpenuhi, maka mereka tidak mempunyai pengaruh yang dominan, dan kebutuhan lain yang lebih meningkat mulai mendominasi.

Maslow merumuskan lima jenjang kebutuhan manusia, sebagaimana dijelaskan sebagai berikut (Wahjosumidjo, 1987):

- 1) Kebutuhan mempertahankan hidup (Physiological Needs). Manifestasi kebutuhan ini tampak pada tiga hal yaitu sandang, pangan, dan papan. Kebutuhan ini merupakan kebutuhan primer untuk memenuhi kebutuhan psikologis dan biologis.
- 2) Kebutuhan rasa aman (Safety Needs). Manifestasi kebutuhan ini antara lain adalah kebutuhan akan keamanan jiwa, di mana manusia berada, kebutuhan keamanan harta, perlakuan yang adil, pensiun, dan jaminan hari tua.
- 3) Kebutuhan social (Social Needs). Manifestasi kebutuhan ini antara lain tampak pada kebutuhan akan perasaan diterima oleh orang lain (sense of belonging), kebutuhan untuk maju dan tidak gagal (sense of achievement), kekuatan ikut serta (sense of participation).
- 4) Kebutuhan akan penghargaan/prestise (esteem needs), semakin tinggi status, semakin tinggi pula prestisenya. Prestise dan status ini dimanifestasikan dalam banyak hal, misalnya mobil mercy, kamar kerja yang full AC, dan lain-lain.
- 5) Kebutuhan mempertinggi kapasitas kerja (self actualization), kebutuhan ini bermanifestasi pada keinginan mengembangkan kapasitas mental dan kerja melalui seminar, konferensi, pendidikan akademis, dan lain-lain.

Menurut Suwandi (2005), dalam konteks organisasi, motivasi adalah pepaduan antara kebutuhan organisasi dengan kebutuhan personil. Hal ini akan

mencegah terjadinya ketegangan / konflik sehingga akan membawa pada pencapaian tujuan organisasi secara efektif.

Sehubungan dengan audit, terdapat penelitian mandiri mengenai pengaruh rewards instrumentalities dan environmental risk factors terhadap motivasi partner auditor independen untuk melaksanakan audit. Penghargaan (rewards) yang diterima auditor independen pada saat melakukan audit 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 tentang faktor penghargaan dapat dilihat pada tabel 2.2

Tabel 2.2
Motivasi Auditor Independen
Dalam Melakukan Audit

Penghargaan Intrinsik	Penghargaan Ekstrinsik
Kenikmatan Pribadi 1. Pekerjaan yang menarik 2. Stimulasi intelektual 3. Pekerjaan yang menantang (mental) 4. Kesempatan pembangunan dan pengembangan pribadi 5. Kepuasan pribadi	Karir 1. Keamanan / kemapanan kerja yang tinggi 2. Kesempatan karir jangka panjang yang luas 3. Peningkatan kompensasi
Kesempatan membantu orang lain 1. Pelayanan masyarakat 2. Kesempatan membantu personal klien 3. Kesempatan bertindak sebagai mentor bagi staf audit	Status 1. Pengakuan positif dari masyarakat 2. Penghormatan dari masyarakat 3. Prestis atas nama baik 4. Meningkatkan status sosial

Sumber : Lowehanson and Collins (2001) dalam 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. KAP melaksanakan audit 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 merupakan suatu pekerjaan yang menarik dan memberikan tantangan mentalitas profesional. Partner juga berkeyakinan bahwa dengan melaksanakan audit dapat meningkatkan karir dalam arti peningkatan kemampuan, kesempatan berkarir secara lebih luas dan terbuka di masa mendatang, serta peningkatan kompensasi atau penghasilan yang diperoleh. Lebih lanjut, partner berkeyakinan akan memperoleh pengakuan positif, penghormatan, dan nama baik atau prestis dari masyarakat, serta peningkatan status sosial dalam masyarakat (Mardiasmo, 2002).

Sedangkan, faktor risiko lingkungan tidak berpengaruh negatif terhadap motivasi partner untuk melaksanakan audit. Meskipun hubungan keduanya negatif. Hasil penelitian memiliki implikasi bahwa banyaknya perubahan peraturan atau regulasi yang memunculkan kewenangan baru serta iklim politik yang melingkupi kondisi disikapi secara hati-hati (ragu-ragu) oleh partner ketika akan menerima audit (Mardiasmo, 2002).

Dalam konteks studi psikologi, Makmun (2003) mengemukakan bahwa untuk memahami motivasi individu dapat dilihat dari beberapa indikator, diantaranya: (1) durasi kegiatan; (2) frekuensi kegiatan; (3) persistensi pada

kegiatan; (4) ketabahan, keuletan dan kemampuan dalam menghadapi rintangan dan kesulitan; (5) devosi dan pengorbanan untuk mencapai tujuan; (6) tingkat aspirasi yang hendak dicapai dengan kegiatan yang dilakukan; (7) tingkat kualifikasi prestasi atau produk (out put) yang dicapai dari kegiatan yang dilakukan; (8) arah sikap terhadap sasaran kegiatan.

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh fee audit terhadap motivasi auditor

Motivasi merupakan salah satu perilaku pekerja yang sangat dipengaruhi oleh uang. Salah satu faktor utama yang memotivasi seseorang dalam bekerja adalah masalah uang. Uang juga merupakan insentif yang menentukan motivasi kerja. Uang sangat penting bagi karyawan karena merupakan medium pertukaran. Wanous (1983) dalam Nor (2012) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan salah satu faktor seorang auditor untuk melaksanakan pekerjaannya.

Menurut Mulyadi (2002) audit fee merupakan fee yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan. Fee Audit juga bisa diartikan sebagai fungsi dari jumlah kerja yang dilakukan oleh auditor dan harga per jam (Al-Shammari et al., 2008).

Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₁: Fee audit berpengaruh positif terhadap motivasi auditor.

2.3.2 Pengaruh kompetensi auditor terhadap motivasi auditor

Pernyataan standar umum pertama dalam SPKN adalah: “Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan”. Dengan Pernyataan Standar Pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Oleh karena itu, organisasi pemeriksa harus memiliki prosedur rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan, dan evaluasi atas pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dalam mempertahankan pemeriksa yang memiliki kompetensi yang memadai.

Lee dan Stone (1995), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Adapun Bedard (1986) dalam Sri lastanti (2005) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit.

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi auditor adalah pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Mayangsari (2003) mendefinisikan keahlian sebagai pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dari lingkungan tersebut, dan keterampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₂: Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap motivasi auditor.

2.3.3 Pengaruh perubahan kewenangan terhadap motivasi auditor

Selain kedudukan internal auditor dalam organisasi, hal penting lainnya dalam pelaksanaan fungsi pemeriksaan intern adalah penetapan secara jelas tentang tanggung jawab dan wewenang yang dimiliki oleh internal auditor. Perincian wewenang dan tanggung jawab pemeriksa hendaknya dibuat secara hati-hati dan mencakup semua wewenang yang diperlukan serta tidak mencantumkan tanggung jawab yang tidak akan dipikulnya.

Wewenang yang berhubungan dengan tanggung jawab tersebut harus memberikan akses penuh kepada internal auditor tersebut untuk berurusan dengan kekayaan dan karyawan perusahaan yang relevan dengan pokok masalah yang dihadapi. Internal auditor harus bebas dalam mereview dan menilai kebijaksanaan, rencana, prosedur dan catatan.

Holmes menguraikan dan menilai tanggung jawab internal auditor sebagai berikut:

1. Memberikan informasi dan nasehat kepada manajemen dan menjalankan tanggung jawab ini dengan cara konsisten dengan kode etik Institute of Internal Auditor.
2. Mengkoordinasikan kegiatan dengan orang lain agar berhasil mencapai sasaran audit dan sasaran perusahaan.

Dalam menjalankan fungsinya, internal auditor tidak memikul tanggung jawab langsung dan juga tidak mempunyai wewenang atas kegiatan-kegiatan yang

sedang diperiksa itu. Oleh karena itu, pemeriksaan dan penilaian internal auditor tidak membebaskan orang lain dalam perusahaan itu dari tanggung jawab. Dengan kata lain internal auditor harus bebas membahas dan menilai kebijaksanaan, rencana, prosedur dan pencatatan yang ada, tetapi tidak berarti internal auditor menggantikan tugas pejabat yang diperiksa tersebut.

Tanggung jawab internal auditor terhadap ketidakberesan yang ditemukan dikaitkan dengan norma pemeriksaan akuntan. Dalam financial audit, kesalahan yang material akan mempengaruhi kewajaran laporan keuangan yang kelak diaudit oleh akuntan publik. Karena itu internal auditor bertanggung jawab sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan untuk merencanakan pemeriksaan agar dapat menemukan kesalahan yang material. Tanggung jawab ini tidak berarti auditor harus dapat menemukan setiap kesalahan.

Cheng (1994), menyatakan faktor lingkungan (regulasi) mempengaruhi motivasi auditor untuk melaksanakan audit di bidang pemerintahan, hal ini dikarenakan tingkat kerumitan sifat lingkungan audit pemerintahan. Menurut Lowenshon dan Collins (2001), perubahan kewenangan berkenaan peningkatan panduan regulasi yaitu begitu cepat dan denda mungkin akan menurunkan motivasi untuk mengejar audit pemerintah. Persyaratan yang ditentukan oleh lembaga legislatif dan lembaga eksekutif, organisasi profesional dan GASB juga mempengaruhi motivasi auditor dalam mengejar audit di sektor pemerintahan.

Lowenshon dan Collins (2001), menemukan bahwa risiko lingkungan (iklim politik dan perubahan kewenangan) merupakan faktor yang mempengaruhi motivasi auditor independen dalam melaksanakan perikatan audit di sektor

pemerintah. Hasil penelitiannya juga menemukan bahwa iklim politik dan perubahan kewenangan berpengaruh negatif terhadap motivasi auditor. Mardiasmo (2002), mereplikasikan penelitian Lowenshon dan Collins (2001), namun hasil penelitiannya menemukan bahwa risiko lingkungan (iklim politik dan perubahan kewenangan) berpengaruh positif terhadap motivasi dalam melaksanakan audit pemerintah. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₃: Perubahan kewenangan berpengaruh negatif terhadap motivasi auditor.

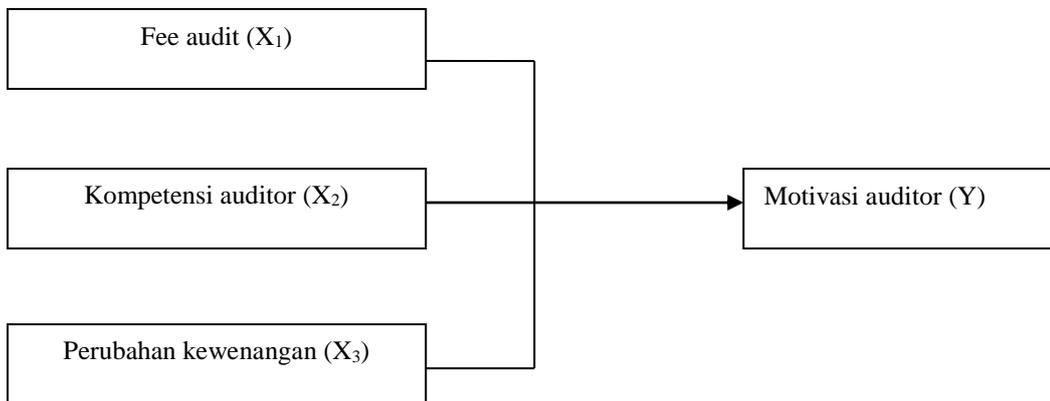
2.4 Kerangka Konseptual

Variabel independen yang terdapat dalam penelitian ini adalah fee audit, kompetensi auditor, dan perubahan kewenangan. Sedangkan variabel dependen dalam penelitian ini adalah motivasi auditor. Dimana peneliti mengambil tiga variabel independen dari penelitian sebelumnya dikarenakan dari ketiga variabel independen tersebut merupakan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi motivasi auditor. Fee audit merupakan fee yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan (Wanous, 1983). Kompetensi dalam pengauditan merupakan pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama (Trotter, 1986). Perubahan kewenangan dan tanggung jawab pemeriksa audit hendaknya dibuat secara hati-hati dan mencakup semua

wewenang yang diperlukan serta tidak mencantumkan tanggung jawab yang tidak akan dipikulnya. Motivasi merupakan suatu perubahan tenaga yang ditandai oleh dorongan efektif dan reaksi-reaksi pencapaian tujuan (Soemanto, 1987).

Hasil penelitian yang dilakukan Nor (2011) menyatakan fee audit berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan dengan besarnya fee audit yang diterima oleh auditor akan menunjang motivasi audit yang mereka hasilkan. Semakin besar fee yang dikeluarkan klien semakin besar pula motivasi auditor untuk mengaudit laporan. Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan dengan tingkat kemampuan yang dimiliki oleh auditor akan menunjang motivasi audit. Semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki auditor maka semakin tinggi pula tingkat motivasi auditor untuk mengaudit laporan. Perubahan kewenangan berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Hal ini menunjukkan perubahan kewenangan yang dimiliki oleh auditor akan menunjang motivasi audit. Semakin tinggi perubahan kewenangan yang dimiliki auditor maka semakin tinggi pula tingkat motivasi auditor untuk mengaudit laporan.

Pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen ini yaitu naik turunnya motivasi auditor yang dapat dipengaruhi oleh fee audit, kompetensi auditor, dan perubahan kewenangan. Apabila auditor mempunyai fee audit, kompetensi auditor, dan perubahan kewenangan maka akan mengarahkan atau menimbulkan motivasi secara profesional. Dari pengaruh antar variabel independen terhadap variabel dependen dapat diperoleh kerangka konseptual sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Konseptual