

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Pengertian *Auditing* dan Audit Pemerintah

2.1.1.1 Pengertian *Auditing*

Auditing adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan menilai bukti-bukti secara objektif, yang berkaitan dengan asersi-asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi.

Mulyadi (2011:8) menyatakan bahwa:

“Pemeriksaan (*auditing*) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Sedangkan menurut Soekrisno Agoes (2012:4):

“*Auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Menurut Arens, Randal J. Elder dan Mark S. Beasley (2012:4) :

“*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent and independent person*”.

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Menurut Boynton, Johnson, dan Kell (2009) dalam Febrinty (2012) :

“*Auditing* adalah 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.”

Dari beberapa definisi di atas dapat diinterpretasikan bahwa *Auditing* adalah suatu proses pemeriksaan yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif yang dilakukan oleh lembaga atau badan independen pada laporan keuangan.

2.1.1.2 Tujuan Audit

Tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan derajat kepercayaan pemakai laporan keuangan yang dituju. Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Dalam kerangka bertujuan umum, opini tersebut adalah tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar atau tidak.

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley dan Amir Abadi Jusuf (2008) yang diterjemahkan oleh Desti Fitriani (2011:104) tujuan audit sebagai berikut:

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2011:67) tujuan audit adalah:

“Tujuan audit umum atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku.”

2.1.1.3 Jenis-jenis Audit Pemerintah

Berdasarkan UU No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara dalam Abdul Halim (2010) terdapat tiga jenis audit keuangan negara, yaitu :

1. Audit Keuangan

Merupakan audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*), apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia. Audit keuangan adalah audit yang menjamin bahwa sistem akuntansi dan pengendalian keuangan berjalan

secara efisien dan tepat serta transaksi keuangan diotorisasi serta dicatat secara benar.

2. Audit Kinerja

Meliputi audit ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit. Audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

Berikut ini adalah jenis-jenis audit kinerja:

1. Audit Program (Audit Efektivitas)

Audit program mencakup penentuan atas :

- a. Tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh Undang-undang atau badan lain yang berwenang.
- b. Efektivitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan, atau fungsi instansi yang bersangkutan
- c. Tingkat kepatuhan entitas yang diaudit terhadap peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program/kegiatannya.

2. Audit Ekonomi dan Efisiensi (*Management and Operational Audit*)

Audit ekonomi dan efisiensi berfungsi untuk :

- a. apakah entitas telah memperoleh, melindungi, dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang, dan peralatan kantor) secara hemat dan efisien.
- b. Apa yang menjadi penyebab timbulnya pemborosan dan efisiensi
- c. Apakah entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan penghematan dan efisiensi

3. Audit dengan tujuan tertentu

Merupakan pemeriksaan yang tidak termasuk dalam pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja/audit operasional. Sesuai dengan definisinya, jenis audit ini dapat berupa semua jenis audit selain audit keuangan dan audit operasional. Dengan demikian dalam jenis audit tersebut termasuk diantaranya audit ketaatan dan audit investigatif.

1. Audit Ketaatan

Audit ketaatan adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara kondisi pelaksanaan kegiatan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

2. Audit Investigatif

Audit investigatif adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan apakah memang benar terjadi atau tidak terjadi.

2.1.1.4 Pengertian Auditor

Auditor merupakan salah satu profesi dalam bidang akuntansi yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi, dan juga suatu aktivitas audit dilakukan oleh seorang auditor untuk menemukan suatu ketidakwajaran terkait dengan informasi yang disajikan.

Menurut Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley dan Amir Abadi Jusuf (2008) yang diterjemahkan oleh Desti Fitriani (2011:12) “Auditor adalah seseorang yang menyatakan pendapat kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum”.

Menurut Mulyadi (2013:1) “Auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditee untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Menurut Wibowo dalam Elisha M. Singgih dan Icuk R. Bawono (2010):

“Auditor adalah seseorang yang mengumpulkan dan mengevaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Dari penjelasan di atas dapat diinterpretasikan bahwa auditor adalah seseorang yang kompeten dan independen dalam memberikan jasa auditan untuk memeriksa laporan keuangan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Standar auditing merupakan pedoman untuk membantu auditor dalam melaksanakan tanggung jawab profesinya dalam melakukan audit atas laporan keuangan.

Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis dan diperluas dengan pengalaman-pengalaman dalam praktik audit.

2.1.1.5 Jenis-jenis Auditor

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley dan Amir Abadi Jusuf (2008) yang diterjemahkan oleh Desti Fitriani (2011:19) ada beberapa auditor yang berpraktik pada saat ini. Jenis yang paling umum adalah auditor pemerintah (*General Accounting Auditors*), Auditor Intern, Akuntan Publik (Auditor Independen) dan Auditor Pajak. Berikut adalah penjelasannya :

a. Auditor Pemerintah (*General Accounting Auditors*)

The United States General Accounting Office (GAO) merupakan suatu badan pemeriksa keuangan netral yang berada dalam lingkup legislatif pemerintah federal. Seorang auditor pada *general accounting office* (di Indonesia = BPK) adalah seorang auditor yang bekerja bagi GAO. GAO diketuai oleh pengawas keuangan (*Controller General*), yang bertanggung jawab hanya kepada kongres. Tanggung jawab utama staf audit adalah melaksanakan fungsi audit bagi kongres.

Proporsi audit GAO yang bertujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasi dari berbagai program federal, semakin ditingkatkan jumlahnya. Disebabkan oleh sangat banyaknya badan-badan pemerintah federal serta kesamaan kegiatan mereka, maka auditor GAO telah berhasil

mengembangkan suatu metode audit yang lebih baik melalui penggunaan uji statistik yang sangat canggih serta teknik penilaian risiko berbasis komputer.

b. Auditor *Intern*

Auditor *intern* dipekerjakan pada masing-masing perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, hampir sama dengan apa yang dilakukan oleh audit GAO bagi kongres. Auditor *intern* pada beberapa perusahaan besar dapat meliputi lebih dari 100 orang serta umumnya bertanggung jawab langsung kepada presiden direktur, pimpinan tertinggi perusahaan lainnya, atau bahkan kepada komite audit dari dewan direksi.

c. Akuntan Publik (Auditor Independen)

Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor.

d. Auditor Pajak

Internal Revenue Service (IRS), bertanggung jawab untuk menegakkan Undang-undang perpajakan federal sebagaimana yang telah ditetapkan oleh kongres serta telah diinterpretasikan oleh badan peradilan. Tanggung jawab utama yang diemban oleh IRS adalah mengaudit pajak penghasilan dari para wajib pajak

untuk menentukan apakah mereka telah memenuhi Undang-undang perpajakan yang berlaku. Auditor yang melaksanakan proses audit jenis ini sering dipanggil dengan sebutan auditor pajak (*Internal Revenue Agent*).

2.1.1.6 Kode Etik Auditor Pemerintah

Menurut Rahmadi Nurwanto, Adi Budiarmo dan Fazar Hasri Ramadhana (2006:103) baik auditor internal maupun eksternal pada instansi pemerintah mempunyai kode etik dan standar profesional yang ditetapkan oleh institusi profesional masing-masing yang harus dipatuhi, serta sikap mental yang objektif dari kegiatan yang mereka audit.

Auditor pemerintah diharapkan menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip Etika sebagai berikut :

a. Integritas

Integritas adalah mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan dan kejujuran. Integritas auditor *intern* pemerintah membangun kepercayaan dan dengan demikian memberikan dasar untuk kepercayaan dalam pertimbangannya. Integritas tidak hanya menyatakan kejujuran, namun juga hubungan wajar dan keadaan yang sebenarnya.

b. Objektivitas

Objektivitas adalah sikap jujur yang tidak dipengaruhi pendapat dan pertimbangan pribadi atau golongan dalam mengambil putusan atau tindakan. Auditor *intern* pemerintah menunjukkan objektivitas profesional tingkat tertinggi

dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan mengkomunikasikan informasi tentang kegiatan atau proses yang sedang diaudit. Auditor *intern* pemerintah membuat penilaian berimbang dari semua keadaan yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan-kepentingannya sendiri ataupun orang lain dalam membuat penilaian. Prinsip objektivitas menentukan kewajiban bagi auditor intern pemerintah untuk berterus terang, jujur secara intelektual dan bebas dari konflik kepentingan.

c. Kerahasiaan

Kerahasiaan adalah sifat yang dipercayakan kepada seseorang agar tidak diceritakan kepada orang lain yang tidak berwenang mengetahuinya. Auditor *intern* pemerintah menghormati nilai dan kepemilikan informasi yang diterima dan tidak mengungkapkan informasi tanpa kewenangan yang tepat, kecuali ada ketentuan perundang-undangan atau kewajiban profesional untuk melakukannya.

d. Kompetensi

Kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seseorang, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya. Auditor *intern* pemerintah menerapkan pengetahuan, keahlian dan keterampilan, serta pengalaman yang diperlukan dalam pelaksanaan layanan pengawasan *intern*.

e. Akuntabel

Akuntabel adalah kemampuan untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Auditor *intern* pemerintah wajib menyampaikan

pertanggungjawaban atas kinerja dan tindakannya kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

f. Perilaku Profesional

Perilaku profesional adalah tindak tanduk yang merupakan ciri, mutu, dan kualitas suatu profesi atau orang yang profesional di mana memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya. Auditor *intern* pemerintah sebaiknya bertindak dalam sikap konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menahan diri dari segala perilaku yang mungkin menghilangkan kepercayaan kepada profesi pengawasan intern atau organisasi.

2.1.1.7 Kode Etik Auditor BPK-RI

Berdasarkan Kode Etik Auditor BPK RI dalam Rahmadi Murwanto, Adi Budiarmo dan Fajar Hasri Ramadhana (2006:104-106) Auditor profesional dalam melaksanakan tugas pemeriksaan tidak hanya berpegang pada standar profesi (SAP-SPAP IAI), tetapi harus pula secara paralel mematuhi kode etik profesi. Kode etik profesi auditor berisi tuntutan moral dan nilai-nilai yang harus dijunjung tinggi oleh auditor dalam melaksanakan pemeriksaan. Tujuan dikeluarkannya kode etik ini adalah agar setiap pegawai BPK RI menjunjung tinggi kehormatan BPK RI, yang berarti mengandung nilai-nilai moral yang harus dipahami. Kode etik auditor BPK RI terdiri dari Sapta Prasetya Jati dan Ikrar Pemeriksa. Sapta Prasetya Jati berlaku untuk seluruh pegawai BPK RI sedangkan Ikrar Pemeriksa berlaku untuk pegawai BPK RI yang menyanggah jabatan Fungsional Auditor.

1. Sapta Prasetya Jati

- a. Karyawan BPK RI meghayati dan dan mengamalkan Pancasila, Undang-undang Dasar 1945, Undang-undang tentang Badan Pemeriksaan Keuangan serta peraturan lainnya.
- b. Karyawan BPK RI mempunyai kesadaran tanggung jawab yang tinggi dalam mengembangkan ilmu dan pengabdianya bagi kemajuan negara dan bangsa serta kesejahteraan dan kebahagiaan masyarakat.
- c. Karyawan BPK RI dengan segala kesadaran dan kehormatannya membantu dan menyertai pimpinan menegakan disiplin kerja demi wibawa dan martabat BPK RI sebagai lembaga pemeriksa.
- d. Karyawan BPK RI membina rasa dan jiwa kesetiakawanan berdasarkan kejujuran dan keikhlasan antar sesama rekan demi kerukunan maupun kelancaran pelaksanaan tugas.
- e. Karyawan BPK RI dalam menjalankan tugas sebagai pemeriksa wajib melaksanakan Ikrar Pemeriksa.

2. Ikrar Pemeriksa

Dalam melaksanakan tugas sebagai pemeriksa, auditor di lingkungan BPK RI berikrar sebagai berikut :

- a. Dalam mengemban kehormatan tugas pemeriksa, auditor BPK RI menegakkan kemerdekaan dan kebebasan diri pribadi serta menolak setiap bentuk dan macam usaha atau pengaruh yang dapat mengurangi objektivitas dan kebenaran laporan atau yang dapat menurunkan wibawa dan martabatnya sebagai pemeriksa.

- b. Berdasarkan keyakinan akan kecakapan teknis sebagai pemeriksa, auditor BPK RI mengutamakan sikap membina dan mendidik, tanpa mengurangi kesungguhan kerja, sikap tegas dan jujur dalam menilai dan membuat laporan hasil pemeriksaan.
- c. Auditor BPK RI berusaha untuk selalu menghindarkan diri dari tindakan yang mencemarkan martabat jabatan dan dari tindakan menyalahgunakan kepercayaan yang diberikan.
- d. Auditor BPK RI tidak menyatakan suatu pendapat tentang hasil pemeriksaan selain yang diperlukan untuk menyelesaikan tugasnya.

2.1.2 Struktur Audit pada Lembaga Auditor Pemerintah

2.1.2.1 Pengertian Struktur Audit

Struktur audit dapat membantu auditor dalam melaksanakan tugasnya menjadi lebih baik, sehingga dapat meningkatkan kinerja auditor.

Menurut Wursanto (2008) dalam Kristina (2014) Struktur adalah susunan atau hubungan daripada setiap bagian secara keseluruhan. Bagian disini merupakan kumpulan beberapa kegiatan yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuan tertentu.

Struktur audit menurut Bamber et al (1998) dalam Zaenal Fanani (2008) adalah:

“Struktur audit merupakan sebuah pendekatan sistematis terhadap *auditing* yang dikarakteristikkan oleh langkah-langkah penentuan audit, prosedur rangkaian logis, keputusan, dokumentasi, dan menggunakan sekumpulan alat-alat dan kebijakan audit komprehensif dan terintegrasi untuk membantu auditor melakukan audit”.

Muslim A. Djalil (2002:34) dalam Hadi Fajar (2013) menjelaskan bahwa :

“Struktur audit meliputi apa yang harus dilakukan, instruksi bagaimana pekerjaan harus diselesaikan, alat untuk melakukan koordinasi, alat untuk pengawasan dan pengendalian audit dan alat penilaian kualitas kerja yang dilaksanakan.”

Berdasarkan definisi struktur audit diatas, maka struktur audit dapat diinterpretasikan sebagai proses atau susunan prosedur yang digunakan dalam pelaksanaan kegiatan audit yang terdiri atas langkah-langkah penentuan audit atau tahap-tahap audit, instruksi bagaimana pekerjaan harus diselesaikan serta penggunaan alat-alat dan kebijakan audit yang komprehensif dan terintegrasi untuk membantu auditor melakukan audit.

2.1.2.2 Dimensi Struktur Audit

Dimensi struktur audit menurut Arens dan Loebbecke dalam Amir Abadi Jusuf (2012:131-134) yaitu sebagai berikut :

1. Prosedur atau aturan pelaksanaan audit

“1. Merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit (Fase 1)

a. Menempatkan pemahaman atas entitas klien dan lingkungannya.

Untuk menilai risiko salah saji dalam laporan keuangan secara memadai dan untuk menginterpretasikan informasi yang didapat selama melaksanakan audit, auditor harus memiliki pemahaman menyeluruh atas bisnis klien dan lingkungan terkait, termasuk pengetahuan terhadap strategi dan proses. Auditor sebaiknya mempelajari model bisnis klien, menjalankan prosedur analitis dan membuat perbandingan dengan pesaing. Auditor juga harus

memahami setiap ketentuan pembukuan yang unik/khas dari industri klien.

b. Memahami pengendalian intern dan menilai risiko pengendalian.

Risiko salah saji dalam laporan keuangan dapat dikurangi jika klien memiliki pengendalian internal yang efektif terhadap operasi komputer dan proses transaksi. Ketika auditor mengidentifikasi pengendalian intern dan mengevaluasi efektivitasnya, proses ini dinamakan penilaian risiko pengendalian.

c. Menilai risiko salah saji material.

Auditor menggunakan pedoman atas industri dan strategi bisnis klien serta efektivitas atas pengendalian internal, untuk menguji risiko salah saji dalam laporan keuangan. Pengujian ini akan berdampak pada rencana audit serta jenis, waktu dan keluasan prosedur audit.

2. Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi (Fase II).

Sebelum auditor bisa membenarkan pengurangan pengujian risiko pengendalian yang direncanakan ketika pengendalian internal dianggap sudah efektif, pertama-tama mereka harus menguji efektivitas pengendalian. Prosedur pengujian semacam ini disebut tes substantif terhadap transaksi.

3. Melakukan prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo (Fase III).

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan keterkaitan untuk menilai apakah saldo akun atau data lain disajikan secara wajar. Menguji rincian saldo merupakan prosedur khusus yang dimaksudkan untuk menguji salah saji nilai nominal saldo akun di laporan keuangan.

4. Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit (Fase IV).

Setelah auditor menyelesaikan seluruh prosedur untuk masing-masing tujuan audit dan laporan keuangan serta pengungkapan yang terkait, sangat penting untuk menggabungkan informasi yang didapatkan untuk mencapai kesimpulan menyeluruh mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Proses penarikan kesimpulan ini merupakan hal yang sangat subjektif karena sangat bergantung pada penilaian profesional auditor. Ketika audit telah diselesaikan, seorang akuntan publik harus menerbitkan laporan audit untuk menyertai laporan keuangan yang diterbitkan oleh klien”.

2. Petunjuk atau instruksi pelaksanaan audit

Menurut Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012:484) :

“Program audit bagi sebagian besar pengauditan dirancang dalam tiga bagian utama, ketiga bagian itu adalah pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi, prosedur analitis substantif dan pengujian terperinci saldo”.

Adapun lebih jelasnya mengenai bagian-bagian dari program audit tersebut

Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012:470-475) menjelaskan sebagai berikut :

“1. Pengujian pengendalian

Ketika kebijakan-kebijakan pengendalian dan prosedur diyakini telah dirancang dengan efektif, auditor mengukur risiko pengendalian pada suatu tingkat yang menggambarkan efektivitas relatif terhadap pengendalian-pengendalian tersebut. Untuk mendapatkan bukti yang tepat dan mencukupi untuk mendukung pengukuran tersebut, auditor melakukan pengujian pengendalian.

Pengujian pengendalian, baik secara manual maupun otomatis, dapat mencakup jenis bukti berikut ini :

- a. Melakukan tanya jawab yang memadai dengan personel klien
- b. Memeriksa dokumen, catatan, dan laporan
- c. Mengamati aktivitas terkait pengendalian
- d. Mengerjakan ulang prosedur-prosedur klien.

2. Pengujian substantif transaksi

Pengujian substantif transaksi digunakan untuk melakukan apakah keenam tujuan audit terkait transaksi telah terpenuhi untuk setiap kelompok transaksi.

Adapun keenam tujuan audit terkait transaksi tersebut yaitu :

- a. Keterjadian transaksi yang dicatat benar-benar ada
- b. Kelengkapan transaksi yang ada telah dicatat
- c. Akurasi transaksi yang dicatat disajikan dalam jumlah yang benar

- d. Pemindahbukuan dan pengikhtisaran transaksi yang dicatat telah dimasukkan dalam arsip utama dengan tepat dan telah diikhtisarkan dengan benar
- e. Klasifikasi transaksi yang dimasukkan dalam jurnal klien adalah diklasifikasikan dengan tepat
- f. Penetapan waktu transaksi dicatat pada tanggal yang benar

3. Prosedur Analitis

Prosedur analitis melibatkan perbandingan-perbandingan jumlah yang tercatat dengan ekspektasi yang dikembangkan oleh auditor. Standar audit mengharuskan proses analitis dilakukan selama perencanaan dan penyelesaian audit. Meskipun tidak diharuskan, prosedur analitis juga dapat dilakukan untuk mengaudit saldo akun. Dua tujuan utama dari prosedur analitis dalam mengaudit saldo akun adalah untuk :

- a. Menandai adanya kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan
- b. Memberikan bukti substantif

4. Pengujian terperinci saldo

Pengujian terperinci saldo memfokuskan pada saldo akhir buku besar baik untuk akun-akun neraca maupun laba rugi. Penekanan utama dalam sebagian besar pengujian atas perincian saldo adalah pada neraca. Seperti halnya untuk transaksi, pengujian auditor atas perincian saldo juga harus memenuhi semua tujuan audit terkait saldo untuk setiap akun-akun neraca yang signifikan. Adapun tujuan-tujuan audit terkait saldo yaitu :

- a. Keberadaan jumlah yang dicatat memang benar-benar ada
- b. Kelengkapan jumlah yang ada telah dicatat
- c. Akurasi jumlah yang dimasukkan dinyatakan dalam jumlah yang benar
- d. Klasifikasi jumlah yang dimasukkan pada daftar milik klien telah diklasifikasikan dengan benar
- e. Pisah batas transaksi mendekati tanggal neraca dicatat dalam periode yang benar
- f. Keterkaitan perincian saldo akun sesuai dengan jumlah di arsip utama yang terkait, sesuai dengan jumlah total saldo akun dan sesuai dengan jumlah total di buku besar
- g. Nilai terealisasi aset dicatat pada estimasi jumlah yang dapat terealisasi
- h. Hak dan kewajiban

Selain eksistensi, kebanyakan aset harus dimiliki sebelum dapat diterima untuk dimasukkan ke dalam laporan keuangan. Demikian pula liabilitas harus merupakan kewajiban entitas”

3. Mematuhi Koordinasi Kerja yang telah ditetapkan

Menurut Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012:42) standar audit yang berlaku umum yaitu :

- a. Standar Umum
 1. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor
 2. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit

3. Auditor harus menerapkan kemirahan profesional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan
- b. Standar pekerjaan lapangan
1. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya
 2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang signifikan dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit selanjutnya.
- c. Standar pelaporan
1. Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP)
 2. Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
 3. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informatif belum memadai, maka auditor harus menyatakan dalam laporan auditor
 4. Auditor harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan, dalam laporan auditor. Jika tidak dapat menyatakan satu pendapat secara keseluruhan, maka auditor harus menyatakan alasan-

alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka auditor itu harus dengan jelas menunjukkan sifat pekerjaan auditor, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipakai auditor, dalam laporan auditor.

4. Mematuhi Keputusan yang telah ditetapkan

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati, anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerima jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

2.1.2.3 Manfaat Penggunaan Struktur Audit

Menurut Browin (1998) dalam Zaenal Fanani (2008) ada 3 manfaat menggunakan struktur audit :

1. Meningkatkan efektivitas audit
2. Meningkatkan efisiensi audit
3. Mengurangi litigasi yang dihadapi auditor lembaga pemerintah

2.1.3 Independensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor

Kata independensi merupakan terjemahan dari kata “*independence*” yang berasal dari bahasa Inggris. Dalam kamus *Oxford Advance Learner’s Dictionary Of Current English* terdapat entri kata “Independent” bermakna tidak tergantung atau dikendalikan oleh (orang lain atau benda) tidak mendasarkan diri pada orang lain bertindak.

Menurut Rahmadi Murwanto, Adi Budiarmo, Fajar Hasri Ramadhana (2006:106) :

“Sesuai dengan etika profesi, akuntan yang berpraktik sebagai auditor dipersyaratkan memiliki sikap independensi dalam setiap pelaksanaan audit. Dalam kaitannya dengan auditor, independensi umumnya didefinisikan dengan mengacu kepada kebebasan dari hubungan (*freedom from relationship*). Independensi harus dipandang sebagai salah satu ciri auditor yang paling penting. Alasannya adalah begitu banyak pihak yang menggantungkan kepercayaannya kepada kinerja auditor yang tidak memihak”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2013:87):

“Independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam memuaskan dan menyatakan pendapatnya.”

Menurut Soekrisno Agoes (2012:146): “independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh atau tekanan pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”.

Menurut Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley dan Amir Abadi Jusuf (2008) yang diterjemahkan oleh Desti Fitriani (2011:74) “independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit. Independensi merupakan salah satu karakteristik terpenting bagi auditor dan merupakan dasar dari prinsip integritas dan objektivitas”.

Selain itu Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012:74) menyatakan bahwa :

“auditor tidak hanya diharuskan untuk menjaga sikap mental independen dalam menjalankan tanggung jawabnya, namun juga penting bagi para pengguna laporan keuangan untuk memiliki kepercayaan terhadap independensi auditor. Kedua unsur independensi ini sering kali diidentifikasi sebagai independen dalam penampilan. Independen dalam fakta muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit. Independen dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.”

Menurut Christiawan (2000:83) dalam Adelia Lukyta Arumsari dan I ketut Budiarta (2016) “Independensi merupakan pengaplikasian tindakan dalam bentuk perbuatan atau mental dari seorang auditor ketika melaksanakan tugas audit dimana seorang auditor dapat bertindak tegas dan tidak memihak kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil laporan keuangan yang telah diaudit.”

Menurut Halim (2008:46) dalam Kompiang Martina Dinata Putri dan I.D.G Dharma Saputra (2013) “Independensi merupakan suatu cerminan sikap dari seorang auditor untuk tidak memilih pihak siapapun dalam melakukan audit.

Independensi adalah sikap mental seorang auditor dimana ia dituntut untuk bersikap jujur dan tidak memihak selama pelaksanaan audit.

Dari penjelasan di atas, dapat diinterpretasikan bahwa independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga atau dipertahankan oleh seorang auditor dalam instansi pemerintah. Independen berarti seorang auditor instansi pemerintah tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada lembaganya saja namun kepada pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaannya. Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

2.1.3.2 Dimensi Independensi Auditor

Mautz dan Sharaf (2002) dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut :

1. *Programming Independence*
Adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu diterapkan.
2. *Investigative Independence*
Adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang *legitimate* (sah) yang tertutup bagi auditor.
3. *Reporting Independence* (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

Berdasarkan ketiga dimensi independensi diatas, Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi:

a. *Programming Independence*

1. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (*eliminate*), menentukan (*specify*), atau mengubah (*modify*) apa pun dalam audit.
2. Bebas dari intervensi apa pun atau dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih.
3. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu direview di luar batas-batas kewajaran dalam proses audit.

b. *Investigative Independence*

1. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya, dan sumber-sumbernya.
2. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
3. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu *evidential matter* (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).

4. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.

c. *Reporting Independence*

1. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan
2. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari pelaporan formal, dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apa pun.
3. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini, dan rekomendasi, dan dalam interpretasi.
4. Bebas dari upaya untuk memveto *judgement* auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

Petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh Mautz dan Sharaf sangat jelas dan masih relevan untuk auditor pada saat ini. Ini adalah petunjuk-petunjuk yang menentukan apakah seorang auditor memang independen.

2.1.3.3 Ancaman-ancaman terhadap Independensi Auditor

Menurut Mulyadi (2013:27) auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Auditor tidak hanya berkewajiban menghasilkan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah memperolehnya.

Menurut Arens dkk (2008) yang diterjemahkan oleh Desti Fitriani (2011:75) ada empat faktor yang mengancam independensi. Yaitu :

1. Kepemilikan finansial yang signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrumen derivatif (misalnya opsi).

2. Imbalan jasa audit

Independensi auditor dalam kenyataan dan penampilan akan diragukan jika imbalan jasa audit dari suatu klien merupakan bagian yang signifikan dari total pendapatan. Auditor disarankan mampu menunjukkan bahwa ketergantungan ekonomi tidak mengganggu independensi, dengan memastikan imbalan jasa auditor dari seorang klien audit atau grup audit tidak melebihi batas wajar.

3. Tindakan hukum

Ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara seorang auditor dan kliennya, maka kemampuan auditor dan kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Pertimbangan umum adalah kemungkinan dampak terhadap kemampuan klien, manajemen dan auditor untuk tetap objektif dan memberikan opini.

4. Pergantian auditor

Riset dibidang audit mengidentifikasi beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan-alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, *opinion shopping*, dan mengurangi biaya. Keputusan untuk mengganti auditor dalam rangka mendapatkan akses pada pelayanan jasa yang lebih baik, dengan sendirinya tidak akan mengancam independensi auditor.

2.1.3.4 Pentingnya Independensi Auditor

Menurut Mulyadi (2013:123) auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur. Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menuntut jika terdapat bukti bahwa sikap independen auditor ternyata berkurang.

Untuk diakui oleh pihak lain sebagai orang yang independen, Ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya apakah itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan. Sebagai contoh seorang auditor yang mengaudit perusahaan dan Ia juga menjabat sebagai direktur perusahaan tersebut meskipun Ia telah melakukan keahliannya dengan jujur, namun sulit untuk mengharapkan masyarakat mempercayainya sebagai seorang yang independen.

Masyarakat akan menduga bahwa kesimpulan dan langkah yang diambil oleh auditor independen selama auditnya dipengaruhi oleh kedudukan sebagai anggota direksi. Demikian juga halnya, seorang auditor yang mempunyai kepentingan keuangan yang cukup besar dalam perusahaan yang diauditnya, mungkin ia benar-benar tidak memihak dalam menyatakan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut. Namun bagaimanapun juga masyarakat tidak akan percaya, bahwa ia bersikap jujur dan tidak memihak. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independennya.

2.1.4 Profesionalisme Auditor

2.1.4.1 Pengertian Profesionalisme Auditor

Profesionalisme auditor adalah bertanggung jawab untuk bertindak lebih baik dari sekedar memenuhi tanggung jawab diri sendiri maupun ketentuan hukum dan peraturan masyarakat.

Menurut Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2008:105):

“Profesionalisme auditor merupakan tanggung jawab untuk bertindak lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab diri sendiri maupun ketentuan hukum dan peraturan masyarakat, seorang auditor mengakui adanya tanggung jawab kepada masyarakat, klien serta rekan praktisi termasuk perilaku yang terhormat meskipun itu berarti pengorbanan diri.”

Sedangkan menurut Abdul Halim (2012:20):

“Profesionalisme adalah konsep untuk mengukur bagaimana para profesional memandang profesi mereka yang tercermin dalam sikap dan perilaku mereka. Untuk mengukur tingkat profesionalisme bukan hanya dibutuhkan suatu indikator yang menyebutkan bahwa seorang dikatakan profesional.”

Menurut Hall (2003) dalam I Gede Widya Saputra (2013) :

“Profesionalisme berkaitan dengan dua aspek penting yaitu aspek struktural dan sikap. Aspek struktural yang karakteristiknya merupakan bagian dari pembentukan sekolah pelatihan, pembentukan asosiasi profesional dan pembentukan kode etik. Sedangkan aspek sikap berkaitan dengan pembentukan jiwa profesionalisme.”

Menurut Rahma (2012) dalam Kompiani Martina Dinata Putri dan I.D.G. Dharma Saputra (2013) “Profesionalisme auditor adalah suatu atribut individual yang penting tanpa melihat suatu pekerjaan merupakan profesi atau tidak. Jadi dapat dikatakan bahwa profesionalisme itu adalah sikap tanggungjawab dari seorang auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya.”

Menurut Maskun S (1997) dalam Johannes, Edward dan Suhaibah Kadarsih (2014) :

“Profesionalisme didefinisikan sebagai suatu tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar melaksanakan tanggung jawab. Auditor yang profesional adalah auditor yang memiliki keahlian untuk melaksanakan tugas sesuai bidangnya, dan menjalankan suatu tugas

dengan berpedoman pada standar baku di bidang pemeriksaan, dan menjalankan profesinya sesuai kode etik pemeriksa yang ditetapkan.

Profesionalisme adalah suatu tanggung jawab yang dibebankan lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya. Sikap profesional harus dimiliki oleh seorang auditor selain bertanggung jawab terhadap profesinya juga harus bertanggung jawab untuk mematuhi semua standar yang sudah ditetapkan.

2.1.4.2 Sikap Profesionalisme Auditor

Sikap adalah pernyataan atau pertimbangan evaluatif, baik yang menguntungkan atau tidak menguntungkan mengenai objek, orang atau peristiwa.

Stephen P. Robbins yang dialih bahasakan oleh Hadyana Pujaatmaka dan Benyamin Molan (2011) menjelaskan beberapa tipe sikap profesionalisme auditor:

1. Kepuasan kerja

Istilah kepuasan kerja (*job satisfaction*) merujuk pada sikap umum seorang individu terhadap pekerjaannya. Seseorang dengan tingkat keputusan kerja tinggi menunjukkan sikap yang positif terhadap pekerjaannya. Seseorang yang tidak puas dengan pekerjaannya menunjukkan sikap yang negatif terhadap pekerjaan itu.

2. Keterlibatan Kerja

Adalah suatu definisi yang dapat digunakan untuk menyatakan bahwa keterlibatan kerja mengukur derajat sejauh mana seseorang memihak

secara psikologis pada pekerjaannya dan menganggap tingkat kinerja yang dipersepsikan sebagian penting untuk harga diri. Karyawan dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi dengan kuat memihak pada jenis pekerjaan yang dilakukannya dan benar-benar peduli dengan jenis pekerjaannya.

3. Komitmen pada Organisasi

Didefinisikan sebagai suatu keadaan di mana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat memelihara keanggotaan dalam organisasi tersebut. Jadi yang khusus, komitmen pada organisasi yang tinggi berarti pemihak pada organisasi yang mempekerjakannya.

2.1.4.3 Ciri-ciri Profesionalisme Auditor

Menurut Mulyadi (2013:156) seseorang yang memiliki profesionalisme senantiasa mendorong dirinya untuk mewujudkan aktivitas kerja yang profesional. Kualitas profesional ditandai dengan ciri-ciri sebagai berikut:

1. Keinginan untuk selalu menampilkan perilaku yang mendekati “kemampuan ideal”. Seseorang yang memiliki profesionalisme tinggi akan selalu berusaha mewujudkan dirinya sesuai dengan kemampuan yang telah Ia tetapkan. Ia akan mengidentifikasikan dirinya kepada seseorang yang dipandang memiliki kemampuan tersebut. Yang dimaksud dengan “kemampuan ideal” adalah suatu perilaku yang dipandang paling sempurna dan dijadikan sebagai rujukan.

2. Meningkatkan dan memelihara “imej profesional”

Profesionalisme yang tinggi ditunjukkan oleh besarnya keinginan untuk selalu meningkatkan dan memelihara imej profesional melalui perwujudan perilaku profesional. Perwujudannya dilakukan melalui berbagai cara misalnya penampilan, cara percakapan, penggunaan bahasa, sikap tubuh badan, sikap hidup harian, hubungan dengan individu lainnya.

3. Keinginan untuk senantiasa mengejar kesempatan pengembangan profesional yang dapat meningkatkan dan memperbaiki kualitas pengetahuan dan keterampilannya.

4. Mengejar kualitas dan cita-cita dalam profesi

Profesional ditandai dengan rasa bangga akan profesi yang diembannya, dalam hal ini akan muncul rasa percaya diri akan profesi tersebut.

Menurut pengertian umum, seseorang dikatakan profesional jika memenuhi tiga kriteria, yaitu mempunyai keahlian untuk melaksanakan tugas sesuai dengan bidangnya, melaksanakan suatu tugas atau profesi dengan menetapkan standar baku di bidang profesi yang bersangkutan dan menjalankan tugas profesinya dengan memenuhi etika profesi yang telah ditetapkan.

2.1.4.4 Dimensi Profesionalisme Auditor

Menurut Herawati dan Susanto (2009) dalam Febrianty (2012) terdapat lima dimensi profesionalisme, yaitu :

1. Pengabdian pada Profesi

Pengabdian pada profesi dicerminkan dari dedikasi profesionalisme dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki

2. Kewajiban sosial

Kewajiban sosial adalah pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh baik masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut.

3. Kemandirian

Kemandirian dimaksudkan sebagai suatu pandangan seseorang yang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain (pemerintah, klien, dan bukan anggota profesi)

4. Keyakinan terhadap profesi

Keyakinan terhadap profesi adalah suatu keyakinan bahwa yang paling berwenang menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama profesi, bukan orang luar yang tidak mempunyai kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka,

5. Hubungan dengan sesama profesi

Hubungan dengan sesama profesi adalah menggunakan ikatan profesi sebagai acuan, termasuk didalamnya organisasi formal dan kelompok kolega informal sebagai ide utama dalam pekerjaan.

2.1.5 Kinerja Auditor Pemerintah

2.1.5.1 Pengertian Kinerja Auditor Pemerintah

Kinerja merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan keefektifan operasi suatu organisasi. Kinerja seseorang dipengaruhi oleh kepuasan kerja yang perlu diperhatikan karyawan agar memiliki cara berpikir realistis dan menyesuaikan diri dengan budaya kerja yang ada dalam organisasi

Pengertian Kinerja Auditor menurut Kalbers (1995) dan Forgy dalam Zaenal Fanani (2008):

“Kinerja Auditor merupakan hasil kerja yang dicapai oleh seseorang dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan padanya, dan menjadi salah satu tolak ukur yang digunakan untuk menentukan apakah suatu pekerjaan yang dilakukan akan baik atau sebaliknya.”

Menurut Laary D (1997) dalam Zaenal Fanani (2008) :

“Kinerja Auditor merupakan perwujudan kerja yang dilakukan dalam rangka mencapai hasil kerja lebih baik atau menonjol kearah tercapainya tujuan organisasi. Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu.”

Menurut Ristina Sitio (2005) dalam Trisnarningsih(2014):

“Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu. Kinerja (prestasi kerja) dapat diukur melalui pengukuran tertentu (standar), dimana kualitas adalah berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan, sedangkan kuantitas adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan dalam kurun waktu tertentu dan ketepatan waktu adalah kesesuaian waktu yang telah direncanakan.”

Sedangkan Zaenal Fanani (2008) mendefinisikan kinerja auditor adalah :

“Kinerja Auditor merupakan perwujudan kerja yang dilakukan dalam rangka mencapai hasil kerja lebih baik atau menonjol ke arah tercapainya tujuan organisasi. Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu.”

Kinerja instansi pemerintah yang berkualitas sangat ditentukan oleh kinerja auditornya. Kemampuan mempertanggungjawabkan dari sektor publik pemerintah sangat tergantung pada kinerja auditornya, tanpa kinerja audit yang baik maka akan timbul permasalahan seperti munculnya korupsi, kolusi dan berbagai kecurangan di pemerintahan. Secara ideal di dalam menjalankan profesinya auditor juga harus mentaati aturan yang meliputi pengaturan tentang independensi dan profesionalisme.

2.1.5.2 Tujuan Pengukuran Kinerja Auditor Pemerintah

Menurut Indra Bastian (2014:20) tujuan pengukuran kinerja auditor adalah sebagai berikut:

1. “Memastikan pemahaman pelaksana akan ukuran yang digunakan untuk mencapai kinerja.
2. Memastikan tercapainya rencana kinerja yang disepakati.
3. Memantau dan mengevaluasi pelaksanaan kinerja dan membandingkannya dengan rencana kerja serta melakukan tindakan untuk memperbaiki kinerja.
4. Memberi penghargaan dan hukuman yang objektif atas kinerja pelaksana yang telah diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang disepakati.
5. Menjadi alat komunikasi antar karyawan dan pimpinan dalam upaya memperbaiki kinerja auditor.
6. Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
7. Membantu memahami proses kegiatan organisasi.

8. Memastikan bahwa pengambilan keputusan yang dilakukan secara objektif.
9. Menunjukkan peningkatan yang diperlukan.
10. Mengungkapkan permasalahan yang terjadi.”

2.1.5.3 Faktor-faktor yang mempengaruhi Kinerja Auditor Pemerintah

Menurut Anwar Prabu Mangkunegara (2009:72-74) ada beberapa faktor yang mempengaruhi kinerja auditor:

1. Faktor kemampuan (*ability*)

Secara psikologis, kemampuan (*ability*) terdiri dari kemampuan potensi IQ dan kemampuan *reality knowledge + skill*. Artinya, pimpinan dan karyawan yang memiliki IQ *superior, very superior, gifted* dan *genius* dengan pendidikan yang memadai untuk jabatan dan terampil dalam menjalankan pekerjaan sehari-hari maka akan mudah menjalankan kinerja.

2. Faktor Motivasi

Motivasi terbentuk dari sikap (*attitude*) seorang pegawai dalam menghadapi situasi (*situation*) kerja. Motivasi merupakan kondisi yang menggerakkan diri pegawai yang terarah untuk mencapai tujuan organisasi (tujuan kerja).

Terdapat faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kinerja auditor. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Elizabeth Hanna dan Friska Firnanti (2013), faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor adalah :

1. Struktur audit

Struktur audit adalah sebuah pendekatan sistematis terhadap auditing yang dikarakteristikan oleh langkah-langkah penentuan audit, prosedur rangkaian logis, keputusan, dokumentasi, dan menggunakan sekumpulan alat-alat dan kebijakan audit komprehensif dan terintegrasi untuk membantu auditor melakukan audit.

2. Ketidakjelasan peran

Seseorang dapat mengalami ketidakjelasan peran apabila mereka merasa tidak ada kejelasan sehubungan dengan ekspektasi pekerjaan, seperti kurangnya informasi yang diperlukan untuk menyelesaikan pekerjaan atau tidak memperoleh kejelasan mengenai deskripsi tugas dari pekerjaan mereka.

3. Gaya Kepemimpinan

Pemimpin dapat memberikan pengaruh dalam menanamkan disiplin bekerja untuk meningkatkan kinerjanya. Gaya kepemimpinan sangat diperlukan karena dapat memberikan nuansa pada kinerja auditor yang cenderung bisa formal maupun informal

4. Budaya organisasi

Budaya organisasi merupakan nilai-nilai dominan atau kebiasaan dalam suatu organisasi perusahaan yang disebarluaskan dan diacu sebagai filosofi kerja karyawan. Budaya organisasi yang kuat diperlukan oleh setiap organisasi agar kepuasan kerja dan kinerja auditor meningkat.

5. Independensi auditor

Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan. Seorang auditor memiliki independensi tinggi maka kinerjanya akan menjadi lebih baik.

2.2 Kerangka Pemikiran

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja pada sektor pemerintah. Karena bekerja di sektor pemerintah, maka statusnya merupakan Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan digaji oleh negara. Auditor pemerintah melakukan semua jenis pekerjaan audit, baik audit laporan keuangan, audit kepatuhan, maupun audit operasional.

Dalam menghasilkan kinerja auditor yang baik yang dilakukan oleh seorang auditor terdapat faktor-faktor yang mempengaruhi secara signifikan terhadap kinerja auditor yang dihasilkan. Faktor-faktor yang mempengaruhinya yaitu struktur audit, independensi auditor dan profesionalisme auditor. Keberhasilan dalam mengaudit laporan keuangan tidak lepas dari faktor-faktor tersebut, sehingga auditor mendapatkan hasil yang baik dalam menjalankan tugasnya.

Peneliti mengambil faktor struktur audit, independensi auditor dan profesionalisme auditor untuk mengukur kinerja auditor pada Instansi Pemerintah. Penjelasan mengenai pengaruh struktur audit, independensi auditor dan profesionalisme auditor terhadap kinerja auditor pemerintah yang dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran.

Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk lebih menjelaskan mengenai hubungan antara variabel independen dan variabel dependen sebagai berikut:

2.2.1 Pengaruh Struktur Audit terhadap Kinerja Auditor Pemerintah

Struktur audit adalah proses atau susunan prosedur yang digunakan dalam pelaksanaan kegiatan audit. Artinya bagaimana kegiatan struktur audit tersebut disusun sedemikian rupa untuk kemudian dilaksanakan sehingga tercapai tujuannya.

Bamber et. al. (1989) dalam Zaenal Fanani (2008) menyatakan bahwa dalam melakukan audit sebaiknya terdapat struktur audit yang jelas. Penggunaan struktur audit dapat membantu auditor dalam melaksanakan tugasnya menjadi lebih baik sehingga dapat meningkatkan kinerja auditor. Staf audit yang tidak memiliki pengetahuan tentang struktur audit yang baku cenderung mengalami kesulitan dalam menjalankan tugasnya. Hal ini berkaitan dengan koordinasi arus kerja, wewenang yang dimiliki, komunikasi dan kemampuan beradaptasi.

Muslim A. Djalil (2002) dalam Fajar Hadi Suryana (2013) menyatakan bahwa pemahaman terhadap struktur audit yang baik dapat meningkatkan kinerja auditor. Hal ini karena teknik dan prosedur audit akan menjadi lebih efektif dan efisiensi sehingga menghilangkan kinerja yang lebih baik.

Sedangkan Menurut Bowrin (1998) dalam Zaenal Fanani (2008) penggunaan pendekatan struktur audit memiliki keuntungan yaitu : dapat mendorong efektivitas, dapat mendorong efisiensi, dapat mengurangi litigasi yang

dihadapi, mempunyai dampak positif terhadap kosekuensi sumber daya manusia, dan dapat memfasilitasi diferensiasi pelayanan atau kualitas sehinggadapat meningkatkan kinerja auditor.

2.2.2 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kinerja Auditor Pemerintah

Rick Antle (2008) dalam Ika Oktavia (2015) menjelaskan bahwa independensi dianggap sebagai atribut penting dari seorang auditor pemerintah. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, jika auditor benar-benar independen maka tidak akan terpengaruh oleh pihak manapun dan independensi seorang auditor menandakan bahwa auditor memiliki kinerja yang baik.

Selain itu Trisnangingsih (2007) menyatakan bahwa seorang auditor yang memiliki independensi tinggi maka kinerjanya menjadi lebih baik.

Menurut Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012:42) pada standar umum kedua dalam standar audit yang berlaku umum disebutkan bahwa auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.

Menurut Allen et al (2005) dalam Kompiang Martina dan I.D.G Dharma Saputra (2012) Independensi auditor adalah suatu sikap kejujuran seorang auditor untuk menyelesaikan tugas-tugasnya dengan kesungguhan hati agar menghasilkan kinerja yang maksimal dan tinggi. Dapat disimpulkan bahwa

semakin tinggi independensi auditor maka kinerja auditor yang dihasilkan akan semakin lebih baik.

Menurut Wibowo (2009) dalam Saputro Nugroho Widhi dan Erma Setyawati (2015) bahwa terdapat pengaruh signifikan independensi auditor terhadap kinerja auditor. Semakin tidak berpihaknya (independen) seorang auditor pemerintah dalam melakukan audit, maka hasil pemeriksaannya akan sesuai dengan fakta-fakta yang ada sehingga kinerja auditor pemerintah akan semakin baik.

2.2.3 Pengaruh Profesionalisme Auditor terhadap Kinerja Auditor Pemerintah

Yunianto dan Astuti (2011) dalam I Gede Widya Saputra (2014) menyatakan bahwa sikap profesionalisme seorang auditor dapat mempengaruhi kinerja auditor tersebut. Seorang auditor dengan tingkat profesionalisme yang tinggi akan menghasilkan kinerja yang baik. Profesionalisme memberikan pemahaman bahwa seorang yang profesional dalam bidangnya harus bertanggung jawab dan berkomitmen terhadap diri sendiri dan organisasi.

Menurut Friska (2012) dalam I Made Gheby Kusnadi (2015) kewajiban dari auditor yang profesional adalah melaksanakan tugas-tugasnya dengan kesungguhan dan kecermatan, sebagai seorang yang profesional, auditor hendaknya terhindar dari sifat tidak jujur dan lalai.

Menurut Alnoprika M (2015) Profesionalisme yang dimiliki oleh auditor menjadi sangat penting untuk diterapkan dalam melakukan pemeriksaan karena akan berpengaruh terhadap kinerja auditor. Apabila auditor melakukan tugasnya secara profesionalisme seperti harapan masyarakat terhadap tuntutan transparansi dan akuntabilitas, maka kepercayaan masyarakat terhadap auditor pemerintah akan meningkat.

Menurut Bamber (2002) dalam Kompiang Martina dan I.D.G Dharma Saputra (2012) seorang auditor yang melaporkan laporan audit dengan tidak tepat waktu tentu akan berdampak pada menurunnya sikap profesionalisme dari seorang auditor tersebut dan auditor tersebut telah gagal dalam mempertahankan sikap profesionalismenya dalam pekerjaannya. Hal tersebut membuat profesionalisme dari seorang auditor sangat berpengaruh terhadap kinerja auditor.

2.2.4 Hasil Penelitian Terdahulu

Berikut ini adalah penelitian yang ada kaitannya dengan pengaruh Struktur audit, independensi auditor dan profesionalisme auditor terhadap kinerja auditor.

Tabel 2.1

Penelitian Terdahulu

No	Nama peneliti / Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan dengan Penelitian Sekarang
1.	Zaenal Fanani, Rheny Afriana Hanif, Bambang Subroto (2008)	Pengaruh struktur audit, konflik peran, dan ketidakjelasan peran terhadap kinerja auditor	Hasil penelitian ini menunjukkan Struktur audit dapat membantu auditor dalam melaksanakan tugasnya menjadi lebih baik dan berpengaruh positif terhadap kinerja	Penelitian tidak menggunakan konflik peran dan ketidakjelasan peran sebagai variabel independennya.

			auditor.	
2.	Rheny Afriana Hanif (2013)	Pengaruh struktur audit, konflik peran, dan ketidakjelasan peran terhadap kinerja auditor.	Berdasarkan analisis penelitian dapat disimpulkan bahwa struktur audit berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.	Penelitian tidak menggunakan konflik peran dan ketidakjelasan peran sebagai variabel independennya.
3.	I Gede Widya Saputra, Gerianta Wirawan Yasa (2014)	Pengaruh Independensi, profesionalisme, tingkat pendidikan, dan pengalaman kerja pada kinerja auditor (BPK RI Perwakilan Provinsi Bali)	Hasil penelitian ini menunjukkan Independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja auditor. Profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja auditor.	Penelitian tidak menggunakan tingkat pendidikan dan pengalaman kerja sebagai variabel independennya.
4.	I Made Gheby Kusnadi, Dewa Gede Dharma Suputhra (2015)	Pengaruh Profesionalisme dan <i>Locus of control</i> terhadap kinerja auditor (Kantor akuntan public provinsi bali)	Pengujian secara parsial memperoleh profesionalisme berpengaruh positif pada kinerja auditor, <i>locus of control</i> internal berpengaruh positif pada kinerja auditor, <i>locus of control</i> eksternal berpengaruh negatif pada kinerja auditor	Penelitian tidak menggunakan <i>locus of control</i> sebagai variabel independennya dan tempat penelitian yang berbeda.
5.	Komang Dyah Putri Gayatri, I D.G Dharma Saputra (2016)	Pengaruh Struktur audit, tekanan waktu, disiplin kerja dan komitmen organisasi pada kinerja auditor	Hasil penelitian menunjukkan semua variabel independen memiliki efek positif terhadap kinerja auditor.	Penelitian tidak menggunakan tekanan waktu, disiplin kerja dan komitmen organisasi sebagai variabel Independennya.
6.	I Gede Bandar Wira Putra dan Dodik Ariyanto (2016)	Pengaruh independensi, profesionalisme, struktur audit, dan <i>role stress</i> terhadap kinerja auditor (BPK RI Perwakilan Provinsi Bali)	Berdasarkan analisis penelitian menunjukkan Independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor, profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor, struktur audit	Penelitian tidak menggunakan <i>Role Stress</i> sebagai variable independennya.

			berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. independensi, profesionalisme, dan struktur audit secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.	
7.	Trisnaningsih (2007)	Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman <i>Good Governance</i> , Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor	Berdasarkan analisis penelitian menunjukkan Independensi Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor,	Penelitian tidak menggunakan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman <i>Good Governance</i> , Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi sebagai variable independennya.
8.	Elya Wati Lismawati Nila Aprilia (2010)	Pengaruh Independensi Auditor, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan pemahaman <i>Good Governance</i> terhadap Kinerja Auditor Pemerintah	Hasil penelitian menunjukkan Independensi berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor. Semakin independen seorang auditor dalam melakukan audit maka akan semakin mempengaruhi kinerjanya.	Penelitian tidak menggunakan Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan pemahaman <i>Good Governance</i>
9.	Elizabeth Hanna dan Friska Firnanti (2013)	Faktor- Faktor yang mempengaruhi Kinerja Auditor	Struktur Audit, Ketidakjelasan peran, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Kinerja Auditor sedangkan konflik peran, pemahaman <i>Good Governance</i> dan Komitmen Organisasi tidak berpengaruh terhadap Kinerja Auditor.	Penelitian tidak menggunakan Ketidakjelasan peran, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi, konflik peran, pemahaman <i>Good Governance</i> dan Komitmen Organisasi
10.	Kompiang	Pengaruh	Berdasarkan analisis	Penelitian tidak

	Martina Dinata Putri, I.D.G Dharma Saputra (2013)	Independensi, Profesionalisme, dan Etika Profesi terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali	penelitian menunjukkan Independensi dan Profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor,	menggunakan Etika Profesionalisme sebagai variabel independennya dan penelitian tidak dilakukan di Kantor Akuntan Publik.
11.	Johannes, Edward dan Suhaibah Kadarsih (2014)	Pengaruh Profesionalisme dan Kompetenensi terhadap Kinerja Auditor Badan Pengawasan Keuangan	Hasil penelitian menunjukkan semua variabel independen memiliki efek positif terhadap kinerja auditor.	Dalam penelitian ini Profesionalisme sebagai variabel independennya dan penelitian tidak dilakukan Badan Pengawasan Keuangan.
12.	Alnoprika M (2015)	Pengaruh kompetensi, Independensi dan Profesionalisme Auditor terhadap Kinerja Auditor dengan Etika Profesi sebagai Variabel Moderating	Berdasarkan penelitian menunjukkan Independensi dan Profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor,	Penelitian menggunakan Independensi dan Profesionalisme Auditor sebagai variable independennya.
13.	Iris Stuart, Douglas F Prawitt (2008)	<i>The Influence of Audit Structure on Auditors Performance in High and Low Complexity Task Setting</i>	<i>Based on the result of the study showed audit structure has a significant effect on auditor performance</i>	<i>Research used an audit structure as an independent variable</i>

Dari penelitian Zaenal Fanani, Rheny Afriana Hanif, Bambang Subroto (2008) yang menguji mengenai Pengaruh struktur audit, konflik peran, dan ketidakjelasan peran terhadap kinerja auditor yang menjadi variabel bebasnya yaitu struktur audit, konflik peran, dan ketidakjelasan peran sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kinerja auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa struktur audit dapat membantu auditor dalam melaksanakan tugasnya menjadi lebih baik dan berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Struktur Audit.

Sedangkan penelitian yang dilakukan Rheny Afriana Hanif (2013) yang menguji mengenai Pengaruh struktur audit, konflik peran, dan ketidakjelasan peran terhadap kinerja auditor yang menjadi variabel bebasnya yaitu struktur audit, konflik peran, dan ketidakjelasan peran sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kinerja auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa struktur audit berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Struktur Audit.

Selain itu penelitian yang dilakukan oleh I Gede Widya Saputra, Gerianta Wirawan Yasa (2014) yang menguji mengenai Pengaruh Independensi, profesionalisme, tingkat pendidikan, dan pengalaman kerja pada kinerja auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Bali yang menjadi variabel bebasnya yaitu Independensi, profesionalisme, tingkat pendidikan, dan pengalaman kerja sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kinerja auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja auditor. Profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja auditor. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Independensi auditor dan Struktur Audit.

Penelitian lainnya yang dilakukan oleh I Made Gheby Kusnadi, Dewa Gede Dharma Suputhra (2015) yang menguji mengenai Pengaruh Profesionalisme dan *Locus of control* terhadap kinerja auditor di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali yang menjadi variabel bebasnya yaitu Profesionalisme dan *Locus of control* sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kinerja auditor di Kantor

Akuntan Publik Provinsi Bali. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengujian secara parsial memperoleh profesionalisme berpengaruh positif pada kinerja auditor, *locus of control* internal berpengaruh positif pada kinerja auditor, *locus of control* eksternal berpengaruh negatif pada kinerja auditor. Dalam penelitian ini tidak menggunakan *locus of control* sebagai variabel independennya dan tempat penelitian yang berbeda.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Komang Dyah Putri Gayatri, I D.G Dharma Saputra (2016) yang menguji mengenai Pengaruh Struktur audit, tekanan waktu, disiplin kerja dan komitmen organisasi pada kinerja auditor yang menjadi variabel bebasnya yaitu Struktur audit, tekanan waktu, disiplin kerja dan komitmen organisasi sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kinerja auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Hasil penelitian menunjukkan semua variabel independen memiliki efek positif terhadap kinerja auditor. Dalam penelitian ini tidak menggunakan tekanan waktu, disiplin kerja dan komitmen organisasi sebagai variabel Independennya.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh I Gede Bandar Wira Putra dan Dodik Ariyanto (2016) yang menguji mengenai Pengaruh independensi, profesionalisme, struktur audit, dan *role stress* terhadap kinerja auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Bali yang menjadi variabel bebasnya yaitu independensi, profesionalisme, struktur audit, dan *role stress* sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kinerja auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor, profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor, struktur

audit berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. independensi, profesionalisme, dan struktur audit secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Dalam penelitian ini tidak menggunakan *Role Stress* sebagai variable independennya.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Trisnaningsih (2007) yang menguji mengenai Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman *Good Governance* , Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor yang menjadi variabel bebasnya yaitu Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman *Good Governance* , Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah Kinerja Auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Independensi Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Independensi Auditor.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Elya Wati Lismawati Nila Aprilia (2010) yang menguji mengenai Pengaruh Independensi Auditor, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan pemahaman *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor Pemerintah yang menjadi variabel bebasnya yaitu Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan pemahaman *Good Governance* sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah Kinerja Auditor Pemerintah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Independensi berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor. Semakin independen seorang auditor dalam melakukan audit maka akan semakin mempengaruhi kinerjanya.

Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Independensi Auditor.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Elizabeth Hanna dan Friska Firnanti (2013) yang menguji mengenai Faktor- Faktor yang mempengaruhi Kinerja Auditor variabel bebasnya yaitu Struktur Audit, Ketidakjelasan peran, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah Kinerja Auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Struktur Audit, Ketidakjelasan peran, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Kinerja Auditor sedangkan konflik peran, pemahaman *Good Governance* dan Komitmen Organisasi tidak berpengaruh terhadap Kinerja Auditor. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Struktur Audit.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Kompiang Martina Dinata Putri dan I.D.G Dharma Saputra (2013) yang menguji mengenai Pengaruh Independensi, Profesionalisme dan Etika Profesi terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali variabel bebasnya yaitu Independensi, Profesionalisme dan Etika Profesi sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Independensi, Profesionalisme dan Etika Profesi berpengaruh terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Independensi dan Profesionalisme.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Johannes, Edward dan Suhaibah Kadarsih (2014) yang menguji mengenai Pengaruh Profesionalisme dan Kompetensi terhadap Kinerja Auditor Badan Pengawas Keuangan variabel bebasnya yaitu Profesionalisme dan Kompetensi sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah Kinerja Auditor Badan Pengawas Keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Profesionalisme dan Kompetensi berpengaruh terhadap Kinerja Auditor Badan Pengawas Keuangan. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Profesionalisme.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Alnoprika M (2015) yang menguji mengenai Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Profesionalisme Auditor terhadap Kinerja Auditor dengan Etika Profesi sebagai Variabel Moderating variabel bebasnya yaitu Kompetensi, Independensi dan Profesionalisme Auditor sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah Kinerja Auditor dengan Etika Profesi sebagai Variabel Moderating. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi, Independensi dan Profesionalisme Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor dengan Etika Profesi sebagai Variabel Moderating. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Independensi dan Profesionalisme Auditor.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Erwin Hadisantoso, I Made Sudarma, YohanisRura (2017) yang menguji mengenai *The Influence of Audit Structure on Auditors Performance in High and Low Complexity Task Setting* variabel bebasnya yaitu *Audit Structure* sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah *Auditors Performance in High and Low Complexity Task Setting*. Hasil

penelitian menunjukkan bahwa Struktur Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu Struktur Audit.

Menurut Indra Bastian (2014:4) auditor sektor publik dapat didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik.

Menurut Bamber et al dalam Zaenal Fanani (2008):“Struktur audit merupakan sebuah pendekatan sistematis terhadap *auditing* yang dikarakteristikan oleh langkah-langkah penentuan audit, prosedur rangkaian logis, keputusan, dokumentasi, dan menggunakan sekumpulan alat-alat dan kebijakan audit komprehensif dan terintegrasi untuk membantu auditor melakukan audit”.

Menurut Mulyadi (2010-87):“Independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam memuaskan dan menyatakan pendapatnya.”

Menurut Alvin A. Arens dkk yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2008:105):

“Profesionalisme auditor adalah bertanggung jawab untuk bertindak lebih baik dari sekedar memenuhi tanggung jawab diri sendiri maupun ketentuan hukum dan peraturan masyarakat.”

Menurut Trisnaningsih dalam Ristina Sitio (2014) :

“Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu. Kinerja (prestasi kerja) dapat diukur melalui pengukuran tertentu (standar), dimana kualitas adalah berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan, sedangkan kuantitas adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan dalam kurun waktu tertentu dan ketepatan waktu adalah kesesuaian waktu yang telah direncanakan.”

Muslim A. Djalil dalam Fajar Hadi Suryana (2013) menyatakan bahwa pemahaman terhadap struktur audit yang baik dapat meningkatkan kinerja auditor. Hal ini karena teknik dan prosedur audit akan menjadi lebih efektif dan efisien sehingga menghilangkan kinerja yang lebih baik.

Rick Antle (2008) dalam Ika Oktavia (2015) menjelaskan bahwa independensi dianggap sebagai atribut penting dari seorang auditor pemerintah, jika auditor benar-benar independen maka tidak akan terpengaruh oleh pihak manapun, dan independensi seorang auditor menandakan auditor memiliki kinerja yang baik.

Yunianto dan Astuti (2011) dalam I Gede Widya Saputra(2014) menyatakan bahwa sikap profesionalisme seorang auditor dapat mempengaruhi kinerja auditor tersebut. Seorang auditor dengan tingkat profesionalisme yang tinggi akan menghasilkan kinerja yang baik

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2014:93) “hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah dalam penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan”.

Berdasarkan latar belakang masalah, rumusan masalah, landasan teori, dan kerangka konseptual yang dikemukakan maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut :

Hipotesis1 :Struktur Audit berpengaruh terhadap Kinerja Auditor Pemerintah

Hipotesis2 :Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor Pemerintah

Hipotesis3 :Profesionalisme Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor Pemerintah

Hipotesis4 :Struktur Audit, Independensi Auditor dan Profesionalisme Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor Pemerintah