

BAB II

AUDITOR INDEPENDEN, MOTIVASI KERJA, *LOCUS OF CONTROL*, DAN KEPUASAN KERJA AUDITOR

2.1. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan sebagai keseluruhan (informasi kuantitatif yang diperiksa) dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu yang telah ditetapkan. Pada umumnya kriteria yang digunakan adalah prinsip akuntansi berlaku umum, meskipun audit lazim juga dilakukan atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan dasar tunai (*cash basis*) atau dasar akuntansi lain yang cocok untuk organisasi yang diaudit. Asumsi yang mendasari suatu audit laporan keuangan adalah bahwa laporan keuangan tersebut akan digunakan oleh berbagai pihak untuk berbagai tujuan (Jusup, 2001).

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah,

menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya (SPAP, 2001).

2.2. Auditor Independen

Auditor independen atau lebih umum disebut akuntan publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa akuntan publik (Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik). Jasa akuntan publik meliputi jasa attestasi dan jasa non-attestasi. Jasa attestasi termasuk di dalamnya adalah audit umum atas laporan keuangan, pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif, pemeriksaan atas pelaporan informasi keuangan proforma, review atas laporan keuangan, dan jasa audit serta attestasi lainnya. Jasa non-attestasi, yang mencakup jasa yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, manajemen, kompilasi, perpajakan, dan konsultasi. Dalam hal pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan, seorang akuntan publik hanya dapat melakukan paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

Persyaratan profesional yang dituntut dari auditor independen adalah orang yang memiliki pendidikan dan pengalaman berpraktik sebagai auditor independen. Mereka tidak termasuk orang yang terlatih untuk atau berkeahlian dalam profesi atau jabatan lain. Sebagai contoh, dalam hal pengamatan terhadap penghitungan fisik sediaan, auditor tidak bertindak sebagai seorang ahli penilai,

penaksir atau pengenalan barang. Begitu pula, meskipun auditor mengetahui hukum komersial secara garis besar, tidak dapat bertindak dalam kapasitas sebagai seorang penasihat hukum dan semestinya menggantungkan diri pada nasihat dari penasihat hukum dalam semua hal yang berkaitan dengan hukum (SPAP, 2001).

2.3. Tugas dan Tanggung Jawab Auditor Independen

Auditor independen bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Auditor tidak bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan bahwa salah saji terdeteksi, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan, yang tidak material terhadap laporan keuangan (SPAP, 2001).

Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen. Tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang sehat dan untuk membangun dan memelihara pengendalian intern yang akan, di antaranya, mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi (termasuk peristiwa dan kondisi) yang konsisten dengan asersi manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan. Transaksi entitas dan aktiva, utang, dan ekuitas yang terkait adalah berada dalam pengetahuan dan pengendalian langsung manajemen. Pengetahuan auditor tentang masalah dan pengendalian

intern tersebut terbatas pada yang diperolehnya melalui audit. Oleh karena itu, penyajian secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia merupakan bagian yang tersirat dan terpadu dalam tanggung jawab manajemen. Auditor independen dapat memberikan saran tentang bentuk dan isi laporan keuangan atau membuat *draft* laporan keuangan, seluruhnya atau sebagian, berdasarkan informasi dari manajemen dalam pelaksanaan audit. Namun, tanggung jawab auditor atas laporan keuangan audit terbatas pada pernyataan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut (SPAP, 2001).

Auditor independen juga bertanggung jawab terhadap profesinya, tanggung jawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Dalam mengakui pentingnya kepatuhan tersebut, Ikatan Akuntan Indonesia telah menerapkan aturan yang mendukung standar tersebut dan membuat basis penegakan kepatuhan tersebut, sebagai bagian dari Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia yang mencakup Aturan Etik Departemen Akuntan Publik (SPAP, 2001).

Laporan audit adalah alat formal yang digunakan auditor dalam mengkomunikasikan tentang laporan keuangan yang diaudit kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Berikut ini merupakan laporan audit yang disampaikan oleh auditor setelah menyelesaikan pekerjaan audit (Jusup, 2001):

1. Laporan Audit Bentuk Baku

Laporan audit bentuk baku adalah laporan yang paling sering diterbitkan oleh akuntan publik. Laporan ini memuat pendapat **wajar tanpa pengecualian** (*unqualified opinion*) yang mengandung arti bahwa laporan

keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang meterial, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas suatu satuan usaha, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Kesimpulan ini dibuat hanya bilamana auditor telah merumuskan pendapat demikian berdasarkan suatu audit yang dilaksanakan sesuai dengan standar auditing (Jusup, 2001).

Kata wajar dalam paragraf pendapat mempunyai makna (1) bebas dari keragu-raguan dan ketidak jujuran, (2) lengkap informasinya. Pengertian wajar ini tidak hanya terbatas pada jumlah-jumlah rupiah dan pengungkapan yang tercantum dalam laporan keuangan, namun meliputi pula ketetapan penggolongan informasi, seperti penggolongan aktiva atau utang kedalam kelompok lancar dan tidak lancar, biaya usaha dan biaya diluar usaha.

Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan keyakinan auditor bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Frasa *disajikan secara wajar* bermakna bebas dari salah saji material. Frasa *sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum* berarti bahwa kewajaran tersebut dievaluasi dalam kerangka acuan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dari sudut pandang klien, pendapat wajar tanpa pengecualian merupakan laporan auditor yang paling dikehendaki. Klien pada umumnya akan melakukan setiap penyesuaian yang diperlukan terhadap laporan keuangan sehingga memungkinkan auditor mengeluarkan pendapat wajar tanpa pengecualian. Laporan auditor bentuk baku wajar tanpa pengecualian mengasersi atau menegaskan bahwa (Simamora, 2002):

- a. Auditor sudah mengaudit laporan keuangan.
- b. Auditor menyanggah tanggung jawab untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan.
- c. Auditor melakukan audit menurut standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
- d. Laporan keuangan disajikan menurut prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Pertimbangan (*audit judgment*) menentukan prinsip akuntansi mana yang harus diterapkan dalam situasi tertentu. Tatkala melakukan pertimbangan, auditor harus merasa puas bahwa prinsip yang dipilih klien memiliki penerimaan umum (*general acceptance*), bahwa pos-pos laporan keuangan digolongkan secara benar, bahwa pengungkapan memadai, dan bahwa substansi ekonomik semua transaksi dan peristiwa yang material sudah tercermin dalam laporan keuangan (Simamora, 2002).

Laporan keuangan dianggap menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha suatu organisasi, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum, jika memenuhi kondisi berikut ini:

- a. Prinsip akuntansi berterima umum digunakan untuk menyusun laporan keuangan
- b. Perubahan penerapan prinsip akuntansi berterima umum dari periode ke periode telah cukup dijelaskan.

- c. Informasi dalam catatan-catatan yang mendukung telah digambarkan dan dijelaskan dengan cukup dalam laporan keuangan, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Dalam risiko audit (*audit risk*), pendapat wajar tanpa pengecualian bermakna bahwa auditor sanggup mengelola risiko deteksi (*detection risk*) secara efektif, berdasarkan tingkat taksiran risiko bawaan (*inherent risk*) dan risiko pengendalian (*control risk*) yang ada. Yakni, auditor mengumpulkan bukti kompeten yang memadai untuk menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian pada tingkat keyakinan yang melengkapi keseluruhan tingkat risiko audit yang disyaratkan oleh auditor. Selain itu, bukti mendukung asersi manajemen dan, jikalau diterapkan, manajemen menyetujui modifikasi yang dianjurkan oleh auditor dalam bentuk penyesuaian audit, reklasifikasi, dan penjelasan laporan keuangan (Simamora, 2002).

2. Penyimpangan dari Laporan Auditor Bentuk Baku

Keadaan-keadaan tertentu bisa menyebabkan auditor menjadi tidak tepat untuk menerbitkan laporan bentuk baku. Penyimpangan dari laporan bentuk baku digolongkan menjadi dua kategori (Jusup, 2001):

- a. Laporan bentuk baku dengan alinea penjelas

Seperti halnya dengan laporan auditor bentuk baku, dalam laporan auditor bentuk ini auditor juga memberi pendapat wajar tanpa pengecualian karena laporan keuangan sebagai keseluruhan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Namun demikian, karena ada hal-hal tertentu perlu memberi tambahan sebuah **alinea penjelas** atau

kalimat penjelasan lainnya terhadap laporan bentuk baku. Sebagai contoh, klien telah melakukan perubahan prinsip akuntansi yang dianutnya, misalnya dalam metode depresiasi aktiva tetap. Sesuai dengan ketentuan dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK) apabila perusahaan mempunyai alasan untuk mengubah metode akuntansi dengan metode yang lebih cocok, maka perubahan tersebut harus diungkapkan dalam catatan kaki (*footnotes*) pada laporan keuangan. Apabila klien telah melakukan ini semua, maka auditor harus memberi tambahan alinea keempat (penjelas) atas laporan bentuk baku, untuk menarik perhatian pembaca laporan atas adanya perubahan prinsip akuntansi tersebut.

SA 508 memberi pedoman tentang hal-hal lain lain yang membutuhkan penyimpangan semacam ini atas laporan bentuk baku. Pada umumnya alinea tambahan ini diletakkan sebagai alinea keempat yaitu di bawah alinea pendapat, tetapi dalam keadaan tertentu tambahan penjelasan bisa juga diberikan dalam ketiga alinea, atau ditambahkan sebelum alinea pendapat

b. Jenis pendapat lain

Kelompok penyimpangan kedua timbul karena terjadinya keadaan-keadaan berikut (Jusup, 2001):

- 1) Laporan keuangan berisi suatu penyimpangan material dari prinsip akuntansi berlaku umum

- 2) Auditor tidak bisa mendapatkan bukti kompeten yang cukup mengenai satu atau lebih asersi manajemen, dan sebagai akibatnya tidak bisa memperoleh dasar yang layak untuk memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan sebagai keseluruhan.

Dalam situasi demikian, auditor akan memberi salah satu pendapat berikut

- 1) Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*)

Manakala laporan keuangan mengandung ketidaksesuaian material dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau terjadi pembatasan lingkup audit yang material, maka auditor setidaknya tidaknya memberi pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) terhadap laporan keuangan tersebut. Untuk ketidaksesuaian dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, auditor harus memutuskan apakah akan memberi pendapat wajar tanpa pengecualian, pendapat wajar dengan pengecualian, ataukah pendapat tidak wajar. Materialitas merupakan kriteria yang dipakai dalam memutuskan di antara alternatif-alternatif pendapat tadi. Materialitas dinilai berdasarkan apakah ketidaksesuaian tersebut dapat mempengaruhi secara signifikan keputusan bisnis dari berbagai pemakai laporan keuangan auditan. Suatu ketidaksesuaian yang tidak mengakibatkan distorsi material terhadap laporan keuangan

tidaklah memerlukan pengecualian pendapat auditor. Dengan demikian, auditor menyatakan pendapatnya bahwa laporan keuangan secara keseluruhan menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, kecuali untuk pos atau unsur yang disebutkan dalam laporan audit.

Frasa “kecuali untuk” dipakai untuk mengindikasikan suatu pengecualian terhadap pendapat auditor dan bermakna apa yang disiratkan oleh kata itu yaitu pengecualian dan keberatan. Auditor mengecualikan atau keberatan terhadap beberapa aspek laporan keuangan atau auditnya terhadap laporan keuangan tersebut. Frasa mengecualikan dipakai manakala laporan keuangan berisi suatu ketidaksesuaian dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia karena auditor mengecualikan terhadap ketidaksesuaian tersebut. Frasa tersebut juga dipakai manakala lingkup pekerjaan auditor dibatasi dengan cara tertentu, auditor berkeberatan atas atau melakukan pengecualian terhadap kurangnya bahan bukti, atau terhadap pembatasan atas banyaknya bahan bukti yang dikumpulkannya.

2) Pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*)

Pendapat tidak wajar (*adverse opinion*) dikeluarkan auditor manakala laporan keuangan mengandung ketidaksesuaian dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum yang terlalu material untuk memberikan sekedar pengecualian saja. Auditor menyatakan

pendapat tidak wajar manakala dia meyakini bahwa laporan keuangan secara keseluruhan adalah menyesatkan. Penghilangan semua penjelasan laporan keuangan, sebagai misal, biasanya mewajibkan pemberian pendapat tidak wajar. Dalam memberikan pendapat tidak wajar, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (Simamora, 2002).

Pendapat tidak wajar merupakan kebalikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Akuntan memberikan pendapat tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas perusahaan klien. Auditor memberikan pendapat tidak wajar jika ia tidak dibatasi lingkup auditnya, sehingga ia dapat mengumpulkan bukti yang kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya. Jika laporan keuangan diberikan pendapat tidak wajar oleh auditor, maka informasi yang disajikan oleh klien dalam laporan keuangan sama sekali tidak dapat dipercaya, sehingga tidak dapat dipakai oleh pemakai informasi keuangan untuk pengambilan keputusan.

3) Tidak memberi pendapat (*Disclaimer of opinion*)

Adanya pembatasan lingkup audit yang material akan menyebabkan auditor memberikan pengecualian atau tidak memberikan pendapat. Tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*) berarti bahwa auditor tidak mampu menyatakan pendapat terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan. *Disclaimer of opinion* sebenarnya bukan pendapat, melainkan lebih merupakan suatu pernyataan oleh auditor bahwa dia tidak dapat menyatakan pendapatnya. Auditor tidak mempunyai pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan (Simamora, 2002).

Jika auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan, maka laporan audit ini disebut dengan laporan tanpa pendapat (*no opinion report*). Kondisi yang menyebabkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat adalah:

- a) Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkup audit

Klien kadangkala melakukan pembatasan lingkup audit. Misalnya, manajemen barangkali tidak memperbolehkan auditor untuk memeriksa surat berharga yang ditahan sebagai investasi, atau manajemen mungkin menghalangi auditor untuk mengkonfirmasi piutang usaha. Pembatasan lingkup audit lainnya boleh jadi disebabkan

oleh situasi. Misalnya, auditor mungkin tidak mampu mengamti perhitungan fisik persediaan karena mereka ditugasi oleh klien setelah akhir tahun.

Dalam keadaan pembatasan lingkup audit material yang dilakukan oleh klien, auditor biasanya tidak diperkenankan memberikan pendapat terhadap laporan keuangan. Pembatasan lingkup audit yang ditimpakan oleh klien memberikan refleksi negatif terhadap keandalan keseluruhan asersi manajemen yang termaktub pada laporan keuangan. Peningkatan risiko bawaan yang diakibatkannya lazimnya sudah dianggap memadai oleh auditor untuk mengesampingkan pemberian pendapat audit.

Untuk pembatasan lingkup audit yang bukan disebabkan klien, auditor dapat menggali bukti yang diperlukan dengan memakai prosedur auditing alternatif. Apabila auditor sanggup untuk mengumpulkan bukti yang memuaskan dengan memakai prosedur lainnya, laporan auditor tidak boleh dimodifikasi. Seandainya auditor tidak dapat memperoleh bukti yang memuaskan melalui prosedur lainnya, pendapat wajar dengan pengecualian ataupun tidak memberikan pendapat boleh dilakukan, tergantung seberapa material pembatasan lingkup tersebut.

b) Auditor tidak independen dalam hubungannya dengan kliennya

Perbedaan antara pernyataan tidak memberikan pendapat dengan pendapat tidak wajar adalah pendapat tidak wajar ini diberikan dalam keadaan auditor mengetahui adanya ketidakwajaran laporan keuangan klien, sedangkan auditor menyatakan tidak memberi pendapat karena ia tidak cukup memperoleh bukti mengenai kewajaran laporan keuangan auditan atau karena ia tidak independen dalam hubungannya dengan klien.

2.4. Kepuasan Kerja Auditor

Istilah kepuasan kerja merujuk pada sikap umum seorang individu terhadap pekerjaannya. Seseorang dengan tingkat kepuasan kerja tinggi menunjukkan sikap positif terhadap kerja itu; seorang yang tak puas dengan pekerjaannya menunjukkan sikap negatif terhadap pekerjaan itu (Robbins, 2001 dalam Wijayanti, 2009). Sikap tersebut berasal dari persepsi seseorang tentang pekerjaannya.

Kepuasan kerja dapat dipahami melalui tiga aspek. Pertama, kepuasan kerja merupakan bentuk respon pekerja terhadap kondisi lingkungan pekerjaan. Kedua, kepuasan kerja sering ditentukan oleh hasil pekerjaan atau kinerja. Ketiga, kepuasan kerja terkait dengan sikap lainnya dan dimiliki oleh setiap pekerja (Luthans, 2006 dalam Engko dan Gudono, 2007). Kepuasan kerja memiliki tiga

dimensi yaitu kepuasan kerja tidak dapat dilihat tetapi hanya diduga, kepuasan kerja sering ditentukan oleh sejauhmana hasil kerja memenuhi atau melebihi harapan seseorang dan kepuasan kerja mencerminkan hubungan dengan berbagai sikap lainnya dari para individual (Luthans, 1995 dan Trisnaningsih, 2003).

Menurut Blum dalam Prasetyo (2003) menyatakan faktor-faktor yang memberikan kepuasan kerja adalah: (a) faktor individual, meliputi: umur, kesehatan, watak dan harapan; (b) faktor sosial, meliputi: hubungan kekeluargaan, pandangan masyarakat, kesempatan berekreasi, kegiatan perserikatan pekerja, kebebasan berpolitik, dan hubungan kemasyarakatan; (c) faktor utama dalam pekerjaan, meliputi: upah, pengawasan, ketentraman kerja, kondisi kerja, dan kesempatan untuk maju. Selain itu, juga penghargaan terhadap kecakapan, hubungan sosial di dalam pekerjaan, kelepatan dalam menyelesaikan konflik antar manusia, perasaan diperlakukan adil. baik yang menyangkut pribadi maupun tugas.

Ahli lain, Ghiselli dan Brown dalam Prasetyo (2003) mengemukakan lima faktor yang menimbulkan kepuasan yaitu:

1. Kedudukan (posisi), umumnya ada anggapan bahwa orang yang bekerja pada pekerjaan yang lebih tinggi akan lebih puas daripada bekerja pada pekerjaan yang lebih rendah. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa hal tersebut tidak selalu benar, perubahan tingkat pekerjaanlah yang mempengaruhi kepuasan kerja.
2. Pangkat (golongan), pada pekerjaan yang mendasarkan perbedaan tingkat (golongan) sehingga pekerjaan tersebut memberikan kedudukan tertentu

pada orang yang melakukannya. Apabila ada kenaikan upah, maka sedikit banyaknya akan dianggap sebagai kenaikan pangkat dan kebanggaan terhadap kedudukan yang baru itu akan merubah perilaku dan perasaan.

3. Umur dinyatakan bahwa ada hubungan antara kepuasan kerja dengan umur karyawan. Umur antara 25 sampai 34 tahun dan umur 40 sampai 45 tahun adalah merupakan umur-umur yang bisa menimbulkan perasaan kurang puas terhadap pekerjaan.
4. Jaminan finansial dan jaminan sosial. Masalah finansial dan jaminan sosial kebanyakan berpengaruh terhadap kepuasan kerja.
5. Mutu pengawasan, hubungan antara karyawan dengan pihak pimpinan sangat penting dalani arti menaikkan produktivitas kerja.

Dalam melakukan audit laporan keuangan, auditor akan membuat kerja kerja audit berkenaan dengan masalah yang sedang diperiksanya. Kertas kerja merupakan mata rantai yang menghubungkan catatan klien dengan laporan akuntan. Kertas kerja auditor akan menjadi suatu tempat untuk mendokumentasikan informasi yang didapat selama audit berlangsung, bahkan menjadi dokumen, bukti dimasa yang akan datang. Oleh karena itu, pembuatan dan penyimpanan kertas kerja merupakan pekerjaan yang penting dalam audit. Kertas kerja merupakan bukti dilaksanakannya standar auditing dan program audit yang telah ditetapkan.

Guna meyakinkan bahwa semua prosedur audit telah dilaksanakan kertas kerja harus direview oleh atasan agar dapat memberikan umpan balik dan pelatihan terhadap pekerjaan yang dilakukan oleh bawahan. Penelitian yang

dilakukan Miller *et. al.* (1999) menemukan bukti bahwa diskusi yang berhubungan dengan proses pemeriksaan telah meningkatkan motivasi dipihak yang direview untuk lebih meningkatkan kinerjanya, khususnya bagi staff auditor yang masih kurang berpengalaman. Hal ini dapat terjadi dikarenakan dalam proses umpan balik atau menerima umpan balik membutuhkan waktu dan pengalaman tertentu. Meningkatnya kinerja auditor akan memberikan hasil yang baik, hal tersebut akan memberikan kepuasan bagi auditor atas pekerjaan audit yang telah dilaksanakan.

Seorang auditor akan memiliki kepuasan kerja, apabila mereka dapat menampilkan perilaku yang sesuai dengan jenis pekerjaan yang dilakukannya sebagai hasil pengaruh dalam dirinya (internal) maupun lingkungan di luar dirinya (eksternal). Melalui *locus of control* yang dimiliki, perilaku auditor dapat dijelaskan ketika seorang auditor merasakan hasil pekerjaan yang mereka lakukan merupakan hasil kontrol internal atau eksternal.

Salah satu unsur penggerak motivasi menurut Sastrohadiwiryono (2005) adalah kinerja atau prestasi kerja. Jika prestasi auditor baik ia akan termotivasi untuk bekerja lebih baik lagi untuk mencapai tujuan yang diinginkan oleh auditor tersebut. Jika auditor tersebut mengetahui bahwa prestasi yang dicapai kurang baik maka kemungkinan besar ia akan berusaha memperbaiki prestasi agar ia dapat bertahan bekerja di tempat tersebut artinya bila prestasinya terus-menerus buruk bukan tidak mungkin ia akan diberhentikan dari pekerjaannya. Atau dapat dikatakan bahwa dengan adanya auditor yang termotivasi maka dapat lebih mudah

mencapai kinerja yang diharapkan dalam organisasi sehingga kepuasan kerja lebih mudah dicapai (Sarita dan Agustia, 2009).

2.5. Motivasi Kerja

Motivasi adalah pemberian daya penggerak yang menciptakan kegairahan seseorang agar mereka mau bekerja sama, bekerja efektif dan terintegrasi dengan segala daya upayanya untuk mencapai kepuasan. Jadi motivasi mempersoalkan bagaimana caranya mengarahkan daya dan potensi bawahannya, agar mau bekerja sama secara produktif, berhasil mencapai dan mewujudkan tujuan yang telah ditentukan. Pentingnya motivasi karena motivasi adalah hal yang menyebabkan, menyalurkan dan mendukung perilaku manusia, supaya mau bekerja giat dan antusias mencapai hasil yang optimal (Hasibuan, 2003). Sedangkan Sastrohadiwiryo (2005) merumuskan motivasi sebagai berikut:

1. Setiap perasaan, kehendak atau keinginan sangat mempengaruhi kemauan individu sehingga individu tersebut didorong untuk berperilaku dan bertindak.
2. Pengaruh kekuatan yang menimbulkan perilaku individu.
3. Setiap tindakan atau kejadian yang menyebabkan berubahnya perilaku seseorang.
4. Proses dalam menentukan gerakan atau perilaku individu kepada tujuan (*goals*).

Motivasi kerja akan ditentukan oleh perangsangnya. Perangsang yang dimaksud merupakan penggerak motivasi kerja sehingga menimbulkan pengaruh

perilaku individu yang bersangkutan. Unsur-unsur penerak motivasi adalah (Sastrohadiwiryono, 2005):

1. Kinerja

Seseorang yang memiliki keinginan berkinerja sebagai suatu kebutuhan atau *needs* dapat mendorongnya mencapai tujuan.

2. Penghargaan

Penghargaan, pengakuan, atau *recognition* atas suatu kinerja yang telah dicapai seseorang akan merupakan perangsang yang kuat. Pengakuan atas suatu kinerja, akan memberikan kepuasan batin yang lebih tinggi daripada penghargaan dalam bentuk materi atau hadiah. Penghargaan atau pengakuan dalam bentuk piagam penghargaan atau medali, dapat menjadi perangsang yang lebih kuat dibandingkan dengan hadiah berupa barang atau bonus atau uang.

3. Tantangan

Adanya tantangan yang dihadapi merupakan perangsang kuat bagi manusia untuk mengatasinya. Suatu sasaran yang tidak menantang atau dengan mudah dapat dicapai biasanya tidak mampu menjadi perangsang, bahkan cenderung menjadi kegiatan rutin. Tantangan demi tantangan biasanya akan menumbuhkan kegairahan untuk mengatasinya.

4. Tanggung jawab

Adanya rasa ikut memiliki akan menimbulkan motivasi untuk turut merasa bertanggung jawab.

5. Pengembangan

Pengembangan kemampuan seseorang baik dari pengalaman kerja atau kesempatan untuk maju dapat merupakan perangsang kuat bagi tenaga kerja untuk bekerja lebih giat atau lebih bergairah.

6. Keterlibatan

Rasa terlibat akan menumbuhkan rasa ikut bertanggung jawab dan rasa dihargai. Adanya rasa keterlibatan bukan saja menciptakan rasa memiliki dan rasa tanggung jawab tetapi juga menimbulkan mawas diri untuk bekerja lebih baik.

7. Kesempatan

Kesempatan untuk maju dalam bentuk jenjang karier yang terbuka, dari tingkat bawah sampai tingkat manajemen puncak merupakan perangsang yang cukup kuat bagi tenaga kerja. Bekerja tanpa harapan atau kesempatan untuk meraih kemajuan atau perbaikan nasib, tidak akan merupakan perangsang untuk berkinerja atau bekerja produktif.

Berikut ini merupakan motivasi auditor independen dalam melakukan audit menurut Lowehnsen and Collins (2001) dalam Efendy (2010):

Tabel 2.1.
Motivasi Auditor Independen

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/kemampuan 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 atau nama baik 4. Meningkatkan status sosial

Sumber: Lowehnsion and Collins (2001) dalam Efendy (2010)

Salah satu motivasi auditor independen dalam melakukan audit adalah kompensasi atau *fee* (Lowehnsion and Collins, 2001 dalam Efendy, 2010). Iskak (1999) dalam Suharli dan Nurlala (2008) mendefinisikan *audit fee* adalah honorarium yang dibebankan oleh akuntan publik kepada perusahaan *auditee* atas jasa audit yang dilakukan akuntan publik terhadap laporan keuangan. Penetapan biaya audit yang dilakukan oleh KAP berdasarkan perhitungan dari biaya pokok pemeriksaan yang terdiri dari biaya langsung dan tidak langsung. Biaya langsung terdiri dari biaya tenaga yaitu manager, supervisor, auditor junior dan auditor senior. Sedangkan biaya tidak langsung seperti biaya percetakan, biaya penyusutan komputer, gedung dan asuransi. Setelah dilakukan perhitungan biaya pokok pemeriksaan maka akan dilakukan tawar menawar antar klien yang bersangkutan dengan kantor akuntan publik.

2.6. *Locus of Control*

Locus of control adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan peristiwa yang terjadi padanya (Rotter 1966 dalam Engko dan Gudono, 2007). *Locus of control* menurut Hjele dan Ziegler (1981) dalam Engko dan Gudono (2007) diartikan sebagai persepsi seseorang tentang sebab-sebab keberhasilan atau kegagalan dalam melaksanakan pekerjaannya. *Locus of control* dibedakan menjadi lokus kontrol internal (*internal locus of control*) dan lokus kontrol eksternal (*external locus of control*). Kontrol internal akan tampak melalui kemampuan kerja dan tindakan kerja yang berhubungan dengan keberhasilan dan kegagalan karyawan pada saat melakukan pekerjaannya. Sedangkan karyawan dengan kontrol eksternal merasakan bahwa terdapat kontrol di luar dirinya yang mendukung hasil pekerjaan yang dilakukan.

Locus of control internal yang dikemukakan Lee (1990) dalam Ayudiata (2010) adalah keyakinan seseorang bahwa didalam dirinya tersimpan potensi besar untuk menentukan nasib sendiri, tidak peduli apakah lingkungannya akan mendukung atau tidak mendukung. Individu seperti ini memiliki etos kerja yang tinggi, tabah menghadapi segala macam kesulitan baik dalam kehidupannya maupun dalam pekerjaannya. Meskipun ada perasaan khawatir dalam dirinya tetapi perasaan tersebut relatif kecil dibanding dengan semangat serta keberaniannya untuk menentang dirinya sendiri sehingga orang – orang seperti ini tidak pernah ingin melarikan diri dari tiap – tiap masalah dalam bekerja.

Locus of control eksternal yang dikemukakan Lee (1990) dalam Ayudiata (2010) adalah individu yang eksternal *locus of control*nya cukup tinggi akan

mudah pasrah dan menyerah jika sewaktu-waktu terjadi persoalan yang sulit. Individu semacam ini akan memandang masalah-masalah yang sulit sebagai ancaman bagi dirinya, bahkan terhadap orang-orang yang berada disekelilingnya pun dianggap sebagai pihak yang secara diam-diam selalu mengancam eksistensinya. Bila mengalami kegagalan dalam menyelesaikan persoalan, maka individu semacam ini akan menilai kegagalan sebagai semacam nasib dan membuatnya ingin lari dari persoalan.

Menurut Crider (1983) dalam Ayudiata (2010) perbedaan karakteristik antara *locus of control* internal dan eksternal adalah sebagai berikut:

1. *Locus of control* internal

- a. Suka bekerja keras
- b. Memiliki inisiatif yang tinggi
- c. Selalu berusaha untuk menemukan pemecahan masalah
- d. Selalu mencoba untuk berfikir seefektif mungkin
- e. Selalu mempunyai persepsi bahwa usaha harus dilakukan jika ingin berhasil

2. *Locus of control* eksternal

- a. Kurang memiliki inisiatif
- b. Mudah menyerah, kurang suka berusaha karena mereka percaya bahwa faktor luarlah yang mengontrol
- c. Kurang mencari informasi
- d. Mempunyai harapan bahwa ada sedikit korelasi antara usaha dan kesuksesan

e. Lebih mudah dipengaruhi dan tergantung pada petunjuk orang lain

Jika seorang auditor cenderung memiliki *internal locus of control* sehingga dia yakin akan kemampuan dirinya untuk menyelesaikan suatu permasalahan, maka akan menimbulkan kepuasan kerja dan diharapkan akan meningkatkan kinerja/prestasi kerja auditor. Namun apabila seorang auditor mempunyai kecenderungan mempercayai faktor-faktor di luar dirinya sebagai penentu keberhasilannya, dapat dikatakan dia memiliki *external locus of control*, hal ini justru akan menurunkan kepuasan kerja dan mengakibatkan menurunnya kinerja dari auditor (Sarita dan Agustia, 2009).

Karakteristik auditor dengan *locus of control internal* adalah memiliki keyakinan bahwa individu sendirilah yang bertanggungjawab atas kesuksesan atau kegagalan yang dialami (Umbara, 2005). Saat auditor memiliki keyakinan bahwa apapun hasil pekerjaan yang dilakukannya berada di bawah pengaruh kontrol diri pribadinya sendiri maka ia akan bekerja keras dalam melaksanakan audit yang menjadi tanggungjawabnya, selalu berusaha menemukan pemecahan masalah yang terjadi saat audit sedang dilakukan dan selalu mempunyai persepsi bahwa usaha harus dilakukan jika ingin berhasil. Hal tersebut akan menghasilkan kinerja atau prestasi kerja yang baik, prestasi kerja yang baik akan meningkatkan kepuasan dalam diri auditor.

Ada pula auditor yang merasa bahwa terdapat kontrol eksternal di luar dirinya yang mendukung hasil pekerjaan yang dilakukannya. Kontrol eksternal ini terlihat melalui nasib dan keberuntungan auditor yang bersangkutan serta kekuasaan atasan dan lingkungan kerja tempat auditor tersebut bekerja. Satu hal

yang penting di sini adalah bahwa perasaan auditor tentang *locus of control*, baik internal maupun eksternal mempunyai pengaruh yang berbeda pada kepuasan kerja auditor.

2.7. Pengembangan Hipotesis

Kepuasan kerja merupakan faktor kritis untuk dapat tetap mempertahankan individu yang berkualifikasi baik. Aspek-aspek spesifik yang berhubungan dengan kepuasan kerja yaitu kepuasan yang berhubungan dengan gaji, keuntungan, promosi, kondisi kerja, supervisi, praktek organisasi dan hubungan dengan rekan kerja (Misener *et al.*, 1996 dalam Engko dan Gudono, 2007). Kepuasan kerja sangat diperlukan karena kepuasan kerja akan meningkatkan produktivitas, adanya ketidakpuasan akan membawa akibat yang kurang menguntungkan bagi perusahaan. Ketidakpuasan akan memunculkan beberapa perilaku antara lain keluar dari pekerjaan atau mencari pekerjaan di tempat lain atau bekerja dengan seenaknya misalnya datang terlambat, tidak masuk kerja atau membuat kesalahan yang disengaja (Syaiin, 2008).

Dalam kasus audit, seorang auditor yang memiliki kepuasan kerja akan melaksanakan audit sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. Sedangkan auditor yang merasa tidak puas akan melakukan perilaku yang cenderung negatif. Misalnya dalam melakukan pekerjaan audit, auditor harus melakukan pengujian detil saldo-saldo untuk mendapatkan bukti secara langsung tentang sebuah saldo rekening. Auditor dapat meminta bank untuk memberikan konfirmasi saldo piutang dagang. Auditor bisa juga melakukan inspeksi atas aktiva tetap, dan

melakukan observasi perhitungan fisik persediaan, serta melakukan pengujian harga atas persediaan akhir. Karena auditor merasa tidak puas maka auditor akan bekerja dengan seenaknya yaitu meminta bank untuk memberikan konfirmasi saldo piutang dagang padahal risiko deteksi sangat rendah. Hal tersebut dilakukan auditor karena auditor enggan melakukan inspeksi atas aktiva tetap, dan melakukan observasi perhitungan fisik persediaan, serta melakukan pengujian harga atas persediaan akhir. Keadaan tersebut menyebabkan pekerjaan audit yang dilakukan tidak sesuai dengan prosedur audit yang seharusnya.

Banyak faktor yang mempengaruhi kepuasan kerja antara lain motivasi kerja dan *locus of control*. Motivasi merupakan suatu proses yang dimulai dengan kekurangan atau kebutuhan fisiologis atau psikologis yang berupa aktivitas perilaku atau mendorong maksud dalam tujuan atau perangsang (Luthans, 1992 dalam Koesmono, 2007). Pemenuhan unsur-unsur motivasi dapat meningkatkan kepuasan kerja karyawan sesuai dengan kontribusinya masing-masing, untuk itu makin tinggi kepuasan kerja yang dirasakan oleh karyawan maka makin tinggi pula loyalitas karyawan terhadap perusahaan. Semakin tinggi kepercayaan seorang manajer kepada bawahannya (salah satu unsur motivasi) dapat meningkatkan komitmen organisasi yang bersangkutan dan tingkat kepuasan karena dilibatkan dalam pengambilan keputusan dapat meningkatkan komitmen terhadap organisasi (Dongoran, 2001 dalam Koesmono, 2007).

Motivasi dapat membangkitkan semangat kerja auditor junior untuk bekerja lebih baik sehingga seorang auditor yang memiliki motivasi yang tinggi akan mempengaruhi kepuasan kerja menjadi lebih tinggi (Yukl, 1992 dalam Sarita

dan Agustia, 2009) berpendapat bahwa kinerja sebuah kelompok tergantung pada motivasi dan kemampuan anggota. Kinerja kelompok akan menjadi tinggi bilamana para anggotanya dimotivasi dan sangat terampil daripada bilamana para anggotanya tidak termotivasi, tidak terampil, atau kedua-duanya. Dengan adanya auditor yang termotivasi maka dapat lebih mudah mencapai kinerja yang diharapkan dalam organisasi sehingga kepuasan kerja lebih mudah dicapai.

Salah satu motivasi auditor independen adalah *fee*. Besarnya *fee* yang diterima oleh anggota tergantung pada risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya Kantor Akuntan Publik yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya (Mulyadi, 2002). Besarnya *fee* yang diterima oleh auditor tersebut merupakan motivasi dalam melaksanakan tugas audit yang diberikan kepadanya.

Hasil penelitian Trisnaningsih (2003) dan Prabu (2005) menunjukkan bahwa motivasi mempunyai pengaruh secara signifikan terhadap kepuasan kerja auditor. Penelitian yang dilakukan Sarita dan Agustia (2009) menunjukkan hasil yang sama yaitu motivasi kerja berpengaruh terhadap kepuasan kerja auditor.

Selain motivasi kerja, faktor yang mempengaruhi kepuasan kerja adalah *locus of control*. *Locus of control* merupakan salah satu faktor individual yang mempengaruhi cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa, bisa tidaknya ia mengendalikan peristiwa tersebut. *Locus of control* dibedakan menjadi dua, yaitu *locus of control* internal dan eksternal. *Locus of control* internal mengacu kepada persepsi bahwa kejadian baik positif maupun negatif, terjadi sebagai konsekuensi

dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan dibawah pengendalian diri, sedang *locus of control* eksternal mengacu kepada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak mempunyai hubungan langsung dengan tindakan oleh diri sendiri dan berada di luar kontrol dirinya (Brownell, 1982 dalam Sari, 2006).

Seorang auditor junior akan merasa puas dalam bekerja karena kontrol internalnya yaitu kemampuan kerja dan tindakan kerja memberikan keberhasilan dalam bekerja. Sedangkan ada pula auditor junior yang merasa bahwa terdapat kontrol eksternal di luar dirinya yang berupa nasib dan keberuntungan serta kekuasaan atasan dan lingkungan kerja yang mendukung hasil pekerjaan yang dilakukannya (Sarita dan Agustia, 2009).

Seorang auditor yang memiliki *locus of control* internal akan melakukan tugas audit sesuai dengan standar audit yang telah ditetapkan. Apabila auditor mendeteksi adanya kecurangan yang menyebabkan salah saji yang material maka auditor bertanggung jawab mendeteksi kecurangan atau kesalahan-kesalahan yang tidak disengaja yang diwujudkan dalam perencanaan dan pelaksanaan audit untuk mendapatkan keyakinan yang memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material yang disebabkan oleh kesalahan ataupun kecurangan. Apabila auditor menyimpulkan ternyata laporan keuangan mengandung unsur salah saji yang material dan laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum maka auditor harus mendesak manajemen melakukan revisi atas laporan keuangan tersebut. Apabila manajemen menyetujuinya maka auditor dapat menerbitkan laporan audit standar yang menyatakan wajar tanpa pengecualian. Namun, apabila manajemen tidak merevisi

laporan keuangan tersebut maka auditor harus memodifikasi laporan standar untuk penyimpangan dari prinsip akuntansi berterima umum serta mengungkapkan semua alasan penting yang menyertainya dalam laporan audit. Jika auditor mampu mendeteksi adanya kecurangan dalam laporan keuangan klien, maka auditor akan merasa puas karena telah melakukan audit dengan benar.

Auditor yang memiliki *locus of control* eksternal akan mudah pasrah dan menyerah jika sewaktu-waktu terjadi persoalan yang sulit. Misalnya jika auditor melakukan kecurangan atas laporan keuangan yang mengakibatkan salah saji material dan tidak mau melakukan revisi serta mengancam melakukan pergantian auditor maka auditor tersebut akan mengikuti perintah klien yaitu menyatakan opini audit wajar tanpa pengecualian. Kondisi tersebut terjadi karena auditor yang memiliki *locus of control* eksternal lebih mudah dipengaruhi dan tergantung pada petunjuk orang lain.

Hasil penelitian Abdulloh (2006) menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap kepuasan kerja. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

Ha: Motivasi kerja dan *locus of control* berpengaruh terhadap kepuasan kerja auditor.