

BAB II

Dasar Teori Dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Teori Atribusi

Teori atribusi dijelaskan sebagai teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori ini dikenalkan oleh Fritz Heider pada tahun 1958. Pada dasarnya teori ini mengemukakan tentang apakah seorang individu berperilaku secara internal atau eksternal. Perilaku internal yang dimaksud adalah perilaku yang diyakini dipengaruhi oleh kendali pribadi individu itu sendiri. Sedangkan perilaku eksternal dipengaruhi dari sebab- sebab luar yang individu tersebut dipaksa berperilaku demikian oleh situasi tertentu. Menurut Robbins (2008) penentu seorang individu berperilaku demikian tergantung dari 3 faktor: (1) kekhususan, merujuk pada apakah seseorang memperlihatkan sesuatu yang berbeda dalam situasi yang berbeda, (2) konsensus, yakni apabila semua individu menghadapi situasi serupa dan merespon dengan cara yang sama dan (3) konsistensi, yakni apakah setiap individu akan merespon tindakan yang sama terhadap situasi yang sama.

Atribusi dalam Psikologi Sosial menjelaskan penggunaan informasi individu untuk menyimpulkan penyebab dari suatu kejadian. Sebagian besar penelitian atribusi menunjukkan bahwa orang lebih siap menjelaskan pengalaman sukses melalui atribusi internal dan kegagalan disebabkan oleh faktor eksternal (Helmi, 2004). Atribusi dapat

saja diyakini untuk membantu dalam menghayati, mengelola diri dan langkah apa saja yang dapat dilakukan untuk menghadapi masalah dalam pribadi individu tersebut.

Penggunaan teori atribusi dalam penelitian ini, terfokus pada penilaian auditor terhadap faktor internal berupa etika profesi, dan faktor eksternal berupa kompleksitas tugas dan tekanan waktu dalam audit internal pemerintahan. Namun penilaian tersebut terkait dengan persepsi dari masing- masing individu auditor, dan nantinya menghasilkan kesimpulan berupa pengaruh faktor internal dan eksternal terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor di inspektorat.

2.2. Audit

Menurut UU No 15 Tahun 2004 mendefinisikan pemeriksaan keuangan (audit) dengan pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai, apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Wajar dalam semua hal material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Audit juga didefinisikan dari PER/05/M.PAN/03/2008 dengan proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah

APIP menjelaskan bahwa audit intern merupakan kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian keyakinan dan konsultasi, yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi. Kegiatan ini membantu organisasi dalam mencapai tujuannya dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol dan tata kelola (sektor publik). Auditor sendiri didefinisikan oleh APIP sebagai suatu jabatan yang mempunyai ruang lingkup, tugas, tanggungjawab dan wewenang untuk melakukan pengawasan intern pada instansi pemerinatah, lembaga atau pihak lain yang didalamnya terdapat kepentingan negara sesuai dengan peraturan perundang- undangan, yang diduduki oleh Pegawai Negeri Sipil dengan hak dan kewajiban yang diberikan secara penuh oleh pejabat yang berwenang.

2.2.1. Tujuan Audit

Tujuan dari audit atas laporan keuangan menurut UU No 15 Tahun 2004 adalah untuk mengungkapkan suatu opini yang jujur mengenai posisi keuangan, hasil operasi, dan arus kas yang disesuaikan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Laporan auditor merupakan media untuk mengungkapkan opini auditor atau dalam kondisi tertentu, menyangkal suatu opini.

Tuanakotta (2012) menyatakan bahwa tujuan dari audit adalah untuk mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan yang dibuat, dimana tujuan tersebut dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam

segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Sedangkan tujuan dari audit internal berfungsi sebagai ‘menilai kualitas’ yang membantu pemerintah dalam penyelenggaraan manajemen pemerintah untuk menjamin tercapainya efisiensi dan efektivitas serta memenuhi syarat yang berlaku.

2.2.2. Jenis Audit Sektor Publik

Menurut Permenpan No.05 Tahun 2008

1. Audit Keuangan

Menentukan apakah informasi keuangan telah akurat dan dapat diandalkan serta untuk memberikan opini kewajaran atas penyajian laporan keuangan (dilaksanakan oleh BPK).

2. Audit Kinerja/ Operasional / Pemeriksaan Reguler

Menilai apakah sumber daya ekonomi/Anggaran yang tersedia telah dikelola secara ekonomis, efisien, dan efektif dalam mencapai tujuan Organisasi.

3. Audit Ketaatan

Menentukan apakah kegiatan yang dilaksanakan telah sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku.

4. Audit Investigatif (Khusus dan kasus)

Menentukan apakah kecurangan / penyimpangan benar terjadi.

5. Audit Forensik

Untuk menghasilkan informasi atau bukti kuantitatif atas suatu kerugian negara/ daerah yang dapat digunakan sebagai bukti di pengadilan.

2.2.3. Jenis Auditor

Menurut Mulyadi (2014: 28) jenis auditor sebagai berikut:

1. Auditor Independen, yaitu auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat kliennya. Audit tersebut ditujukan untuk para pemakai informasi keuangan seperti kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah.
2. Auditor Pemerintah, yaitu auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pusat tanggung jawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat serta instansi pajak.
3. Auditor Intern, yaitu auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya adalah untuk menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan.

2.3. Audit Internal

Sawyer dkk (2009:10) mendefinisikan audit internal sebagai sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi, untuk menentukan apakah informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan, risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi, peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bias diterima telah diikuti, kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi, sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis, serta tujuan organisasi telah dicapai secara efektif. Semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif.

Ruang lingkup pemeriksaan internal menilai keefektifan sistem pengendalian internal serta pengevaluasian terhadap kelengkapan dan keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.

Pemeriksaan internal harus:

1. Mereviu keandalan (eliabilitas dan integritas) informasi finansial dan operasional serta cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi, dan melaporkan informasi tersebut.
2. Mereviu berbagai sistem yang telah ditetapkan untuk memastikan kesesuaiannya dengan berbagai kebijaksanaan, rencana prosedur, hukum, dan

peraturan yang dapat berakibat penting terhadap kegiatan organisasi serta harus menentukan apakah organisasi telah mencapai kesesuaian dengan hal-hal tersebut.

3. Mereviu berbagai cara yang dipergunakan untuk melindungi harta dan, bila dipandang perlu, memverifikasi keberadaan harta-harta tersebut.
4. Menilai keekonomisan dan keefesiensinan penggunaan berbagai sumber daya.
5. Mereviu berbagai operasi atau program untuk menilai apakah hasilnya akan konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan atau program tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan.

2.3.1. Peran Auditor Internal Pada Sektor Publik

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah, peran audit internal adalah melakukan seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Dalam Akuntansi Negara (2007: 4) audit internal pada sektor publik merupakan audit yang dilakukan di lingkungan organisasi/ lembaga yang bergerak dibidang penyediaan barang dan jasa publik, yaitu barang dan jasa yang dibutuhkan oleh masyarakat pada umumnya, seperti jalan raya,

rumah, sekolah, rumah sakit, tempat ibadah, dan sebagainya. Auditor internal di pemerintahan, dalam hal ini adalah inspektorat jendral yang bertanggung jawab langsung kepada gubernur, sedangkan inspektorat kabupaten/ kota bertanggung jawab langsung kepada bupati/ walikota.

2.4. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), yaitu instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/ atau pemerintah daerah. Bagian- bagian ini terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen, Inspektora unit pengawasan intern pada Kementerian Negara, Inspektorat Utama/ Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Departemen, Inspektorat unit pengawasan intern pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan unit pengawasan intern pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Dalam standar audit AIPI 2014 (KEP- 005/AAIPI/DPN/2014) tentang “Pemberlakuan Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, dan Pedoman Telaah Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia” dikatakan bahwa peranan APIP semakin lama semakin strategis dan bergerak mengikuti kebutuhan zaman. APIP diharapkan menjadi agen perubahan yang dapat menciptakan nilai tambah pada produk atau layanan instansi pemerintah. APIP sebagai pengawas intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen

pemerintah yang penting dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik yang mengarah pada pemerintahan/ birokrasi yang bersih.

Peran APIP yang efektif dapat terwujud jika didukung dengan auditor yang profesional dan kompeten dengan hasil audit internal yang semakin berkualitas. Dalam rangka mewujudkan hasil audit internal yang berkualitas diperlukan suatu ukuran mutu yang sesuai dengan mandat penugasan masing-masing APIP. Untuk menjaga mutu hasil audit internal yang dilaksanakan oleh auditor intern pemerintah, perlu disusun Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, yang selanjutnya disebut sebagai Standar Audit, adalah kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit intern yang wajib dipedomani oleh para auditor APIP.

2.5. Inspektorat

2.5.1. Eksistensi Inspektorat

Dalam rangka pembenahan aparatur pemerintah pada awal berdirinya Orde Baru tahun 1966, ditetapkan antara lain kedudukan, tugas pokok dan fungsi Inspektorat Jenderal Departemen. Pembentukan Institusi Inspektorat Jenderal pada suatu Departemen pada saat itu dilakukan sesuai kebutuhan. Memasuki masa Kabinet Pembangunan dengan Rencana Pembangunan Lima Tahunnya (Repelita), upaya penyempurnaan aparatur pemerintah baik tingkat pusat maupun di tingkat daerah terus dilanjutkan. Salah satu peristiwa penting yang ikut mewarnai sejarah

perkembangan Inspektorat Jenderal khususnya Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan yaitu dibentuknya Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 31 tahun 1983. Perangkat/aparat BPKP pada umumnya berasal dari Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara (DJPKN) yang merupakan salah satu unit/aparat pengawasan fungsional pemerintah di bawah Departemen Keuangan. Dengan dileburnya DJPKN menjadi BPKP sebagai aparat pengawasan fungsional pemerintah di luar departemen, maka sebagaimana departemen lainnya Departemen Keuangan hanya memiliki satu aparat pengawasan fungsional yaitu Inspektorat Jenderal.

Awal tahun 2011, Kementerian Keuangan melakukan perubahan dalam formasi jajaran pejabat Eselon I dan Eselon II di lingkungan Kementerian Keuangan, selain itu perubahan organisasi juga terjadi di Inspektorat Jenderal. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 206/PMK.01/2014 maka susunan organisasi Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan semakin dikukuhkan. Selanjutnya pada tahun 2015, Kementerian Keuangan kembali melakukan perubahan dalam formasi jajaran pejabat Eselon I dan Eselon II di lingkungan Kementerian Keuangan. Pada tahun yang sama, Kementerian Keuangan juga melakukan reorganisasi yang ditetapkan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 234/PMK.01/2015 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan. Susunan organisasi Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan pada level Eselon II tidak mengalami perubahan hingga saat ini.

Inspektorat merupakan instansi pemerintah yang memiliki fungsi sebagai pengawas di daerah yang bertanggungjawab kepada kepala daerah (gubernur/ walikota/ bupati) melalui sekretaris daerah. Tugas inspektorat terbagi menjadi 2 bagian, yaitu secara teknis dan secara fungsional. Secara teknis tugas inspektorat yaitu membantu kepala daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan, administrasi, organisasi, dan tatalaksana sesuai kebijakan pemerintah daerah, sedangkan secara fungsional tugas inspektorat yaitu melakukan pengawasan terhadap penyelenggaraan pemerintah daerah, pengelolaan BUMD dan usaha daerah lainnya yang menggunakan dana APBD.

Dalam tata aturan pemerintahan ada lembaga pengawasan secara internal dan eksternal. Untuk tingkat kementerian dikenal dengan inspektorat jendral sebagai pengawas internal, sedangkan pengawas eksternal dikenal dengan BPK. Pengawasan internal dilakukan oleh inspektorat daerah yang terbagi untuk provinsi, kabupaten dan kota, serta diangkat dan diberhentikan oleh kepala daerah sesuai dengan ketentuan/ peraturan perundang- undangan. Sebagai pengawas internal, inspektorat daerah bekerja dalam organisasi pemerintahan dengan tugas pokok menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh kepala daerah sudah dipatuhi serta berjalan sesuai rencana.

2.5.2. Peran Inspektorat

Inspektorat memiliki peran dan posisi yang sangat strategis baik ditinjau dari aspek fungsi- fungsi manajemen maupun dari segi pencapaian visi dan misi program pemerintah. Dari segi fungsi dasar manajemen, inspektorat memiliki kedudukan yang setara dengan fungsi peencanaan atau pelaksanaan, sedangkan dari pencapaian visi dan misi inspektorat sebagai pengawas dalam pelaksanaan program yang tertuang dalam Anggaran Pendapatan dan Bealanja Daerah (APBD).

Inspektorat juga berperan sebagai *quality assurance* yaitu menjamin bahwa suatu kegiatan dapat berjalan secara efisien, efektif dan sesuai dengan aturannya dalam mencapai tujuan organisasi. Titik berat dalam pelaksanaan tugas dalam pengawasan adalah melakukan tindakan preventif yaitu mencegah terjadinya kesalahan dalam pelaksanaan program dan kegiatan oleh Satuan Kerja Pemeintah Daerah (SKPD) sera memperbaiki kesalahan yang terjadi untuk dijadikan pelajaran agar kesalahan tersebut tidak terulang di masa yang akan datang.

Dalam Peraturan Dalam Negeri Nomor 47 tahun 2011 tentang Kebijakan Pengawasan di Lingkungan Kementrian Dalam Negri dan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah tahun 2012 pada point “Pengawasan”, menetapkan perumusan peranan inspektorat daerah kabupaten/ kota yaitu melakukan:

1. Pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah kabupaten/ kota dengan menyusun dan menetapkan kebijakan pengawasan di lingkungan penyelenggaraan daerah kabupaten/ kota
2. Pengawasan dalam pelaksanaan urusan pemerintahan desa dengan ruang lingkup:

- a. Pengawasan pada pemerintah daerah.
 - b. Pengawasan pelaksanaan tugas pembantuan di kabupaten/ kota.
 - c. Pemeriksaan khusus terkait dengan adanya pengaduan.
3. Pembinaan di lingkungan penyelenggaraan pemerintah dan desa dengan ruang lingkup:
- a. Pendampingan, yang meliputi:
 - Pendampingan dalam penyusunan neraca aset pada unit kerja dilingkungan penyelenggaraan.
 - Pendampingan penerapan SPIP dilingkungan penyelenggaraan pemerintahan.
 - b. Koordinasi dan sinergitas terhadap:
 - Pelaksanaan rakorwasnas dan rokorwasda.
 - Penyusunan program kerja pengawasan tahunan berdasarkan *risk based audit plan*.
 - Pemantauan tindak lanjut hasil pengawasan.

2.5.3. Fungsi Inspektorat

Inspektorat memiliki tugas membantu kepala daerah atau dalam melaksanakan tugasnya bertanggungjawab kepada kepala daerah melalui sekretaris daerah, dalam membina dan mengawasi pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah dan tugas pembantuan oleh perangkat daerah. Untuk melaksanakan tugas tersebut, maka inspektorat memiliki fungsi sebagai berikut:

- a. Perumusan kebijakan teknik bidang pengawasan dan fasilitas pengawasan.

- b. Pelaksanaan pengawasan internal terhadap kinerja dan keuangan melalui audit, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya.
- c. Pelaksanaan pengawasan untuk tujuan tertentu atas penugasan kepala daerah.
- d. Penyusunan laporan hasil pengawasan.
- e. Pelaksanaan administrasi inspektorat kabupaten/ kota.
- f. Pelaksanaan fungsi lain yang diberikan oleh kepala daerah dengan tugas dan fungsinya.

2.6. Kualitas Audit

Basuki dkk (2006) mendefinisikan kualitas audit sebagai pemeriksaan yang sistematis dan independen untuk menentukan aktivitas, mutu dan hasilnya sesuai dengan peraturan yang telah direncanakan, apakah sudah sesuai dengan tujuan yang diinginkan. Kualitas audit berkaitan dengan kualitas dari laporan keuangan karena laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor yang berkualitas artinya tidak memiliki salah saji dan tersaji secara wajar sesuai dengan standar yang berlaku.

Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara No 1 Tahun 2007 disebutkan bahwa pengukuran kualitas audit atas laporan keuangan, khususnya APIP, wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) . Dengan adanya standar diharapkan APIP dapat menghasilkan audit yang berkualitas, sesuai dengan

tujuan audit yang ditetapkan, memiliki pedoman dalam melaksanakan audit, serta memiliki dasar penilaian keberhasilan pelaksanaan audit.

Dalam kode etik APIP untuk menunjang kualitas maka APIP harus merancang dan mengembangkan aspek-aspek dalam audit intern, yang memungkinkan dilakukannya evaluasi mengenai kesesuaian kegiatan audit intern dengan standar audit dan evaluasi. Program penjamin kualitas harus mencakup penilaian:

- a. Penilaian internal harus mencakup pemantauan berkelanjutan atas kinerja kegiatan audit intern dan penilaian secara berkala dengan penilaian sendiri atau oleh orang lain dalam APIP dengan pengetahuan yang cukup tentang praktek audit intern.
- b. Penilaian eksternal dilakukan melalui telaahan sejawat dengan ketentuan sebagaimana di atur dalam pedoman yang ditetapkan oleh organisasi profesi.

Kualitas audit harus disajikan secara akurat, jelas, singkat, dan disusun dengan logis, tepat dan obyektif. Laporan dari kualitas audit nantinya dibuat secara tertulis. Laporan dihasilkan secara tertulis bertujuan untuk menghindari kemungkinan salah tasfir atas kesimpulan, temuan dan rekomendasi auditor. Namun keharusan dalam membuat laporan secara tertulis tidak membatasi atau mencegah pembahasan lisan dengan auditi selama proses audit berlangsung.

Laporan hasil audit kinerja diserahkan kepada pimpinan organisasi, auditi, dan pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil audit sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Laporan hasil audit kinerja harus didistribusikan tepat waktu kepada pihak yang berkepentingan sesuai peraturan perundang-undangan. Namun dalam hal yang diaudit merupakan rahasia negara atau dilarang untuk disampaikan kepada pihak-pihak tertentu atas dasar ketentuan peraturan perundang-undangan, maka untuk tujuan pengamanannya, auditor dapat membatasi pendistribusian laporan tersebut. Faktor lain yang juga dapat berpengaruh terhadap kualitas audit seperti kompleksitas tugas, tekanan waktu dan etika profesi. Faktor faktor ini akan mempengaruhi kualitas audit.

2.7. Kompleksitas Tugas

Kompleksitas dalam KBBI diartikan sebagai kerumitan ataupun keruwetan, maka dapat diartikan bahwa kompleksitas tugas merupakan suatu pekerjaan yang memiliki sifat yang rumit ataupun ruwet dalam pengerjaannya. Kompleksitas tugas didefinisikan oleh Liu dan Li (2012) sebagai karakteristik tugas yang penting, dapat mempengaruhi dan memprediksi kinerja dan perilaku manusia. Sanusi dan Iskandar (2007) menjelaskan bahwa tugas- tugas yang kompleks memiliki resiko yang kegaglan yang lebih tinggi, sehingga tidak jarang auditor cenderung akan menghindari atau menarik diri dari tugas semacam itu, dan lebih memilih untuk melibatkan diri pada tugas- tugas yang kurang kompleks.

Persepsi individu atas suatu tugas yang disebabkan terbatasnya kapabilitas dan daya ingat, serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah juga dapat merupakan suatu permasalahan dalam menyelesaikan suatu pekerjaan atau tugas yang kompleks. Kompleksitas tugas dapat menjadi penentu utama dalam hasil akhir yang akan dihasilkan dari proses penetapan keputusan dan strategi yang telah dibuat.

2.8. Tekanan Waktu

Tekanan waktu audit mengacu pada kendala waktu yang timbul atau mungkin timbul, dalam pertempuran dari keterbatasan sumber daya (waktu) dialokasikan untuk melakukan tugas (Liyanarachchi dan McNamara, 2006). Tekanan waktu audit akan mengurangi kinerja auditor karena adanya alokasi waktu yang terbatas menyebabkan auditor tidak menguji beberapa transaksi yang seharusnya diuji dan mengumpulkan bukti transaksi yang lebih sedikit.

Adanya pengurangan beberapa aktifitas justru mengurangi kualitas audit yang dihasilkan dan menurunkan kinerja auditor (Rustiarini, 2013). Sebagaimana Willet (1996) menyatakan bahwa bila terdapat tekanan waktu audit maka auditor akan menggunakan waktu tambahan (jam lembur) diluar waktu audit atau mengambil jalan pintas yang tidak disetujui. Bagaimanapun juga auditor cenderung akan mengurangi kualitas pekerjaan audit ketika dihadapkan dengan anggaran waktu yang ketat (Liyanarachchi dan McNamara, 2006), dengan demikian auditor perlu menyusun rencana kegiatan audit dengan baik.

2.9. Etika Profesi

Etika dapat didefinisikan sebagai seperangkat prinsip moral atau nilai-nilai yang ideal. Nilai-nilai ini berupa hukum dan peraturan, doktrin agama, dan juga etika bisnis untuk kelompok profesional. Etika profesi dianggap sangat penting oleh masyarakat, dan merupakan suatu kebutuhan akan kepercayaan publik dalam kualitas pelayanan yang diberikan oleh para profesional tersebut. Hal inilah yang membedakan apakah perilaku manusia beretika atau tidak beretika (Arens dkk, 2012).

Untuk menjaga perilaku pejabat yang mempunyai tugas melaksanakan pengawasan dan yang telah memenuhi syarat kompetensi keahlian auditor diperlukan kode etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang disusun oleh organisasi profesi auditor dengan mengacu pada pedoman yang telah ditetapkan oleh pemerintah (Pasal 52 PP NO.50 Tahun 2008). Untuk menjaga mutu hasil audit yang dilaksanakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, diperlukan juga standar audit yang disusun oleh organisasi profesi auditor dengan mengacu pada pedoman yang ditetapkan oleh pemerintah (Pasal 53 PP NO.50 Tahun 2008).

Dalam standar audit APIP 2014 dijelaskan bahwa penugasan audit intern harus mengacu pada standar audit yang ditetapkan, dan auditor wajib memenuhi kode etik yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari standar audit yang berlaku. Auditor diharapkan menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip etika, yaitu integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel, dan perilaku profesional. Kode etik APIP yang telah ditetapkan berlaku bagi seluruh auditor dan pegawai negeri

sipil yang diberi tugas oleh APIP untuk melaksanakan pengawasan dan pemantauan tindaklanjutan. Isi kode APIP memuat 2 komponen, yaitu:

1. Prinsip- prinsip perilaku auditor yang merupakan pokok- pokok yang melandasi perilaku auditor

Tuntutan sikap dan perilaku auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan dilandasi oleh beberapa prinsip perilaku, yaitu: integritas, obyektivitas, kerahasiaan dan kompetensi.

- a. Integritas

Auditor dituntut untuk memiliki kepribadian yang dilandasi oleh sikap jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang handal.

- b. Obyektivitas

Auditor harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memroses data/informasi audit. Auditor APIP membuat penilaian seimbang atas semua situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam mengambil keputusan.

- c. Kerahasiaan

Auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan.

d. Kompetensi

Dalam melaksanakan tugasnya auditor dituntut untuk memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas.

2. Aturan perilaku yang menjelaskan lebih lanjut prinsip-prinsip perilaku auditor, yang mengatur setiap tindakan yang harus dilakukan oleh auditor dan merupakan prinsip-prinsip perilaku auditor. Dalam prinsip ini auditor dituntut agar:
 - a. Dapat melaksanakan tugasnya secara jujur, teliti, bertanggung jawab dan bersungguh-sungguh.
 - b. Dapat menunjukkan kesetiaan dalam segala hal yang berkaitan dengan profesi dan organisasi dalam melaksanakan tugas.
 - c. Dapat mengikuti perkembangan peraturan perundang-undangan dan mengungkapkan segala hal yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan dan profesi yang berlaku.
 - d. Dapat menjaga citra dan mendukung visi dan misi organisasi.
 - e. Tidak menjadi bagian kegiatan ilegal atau mengikatkan diri pada tindakan-tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi APIP atau organisasi.
 - f. Dapat menggalang kerjasama yang sehat diantara sesama auditor dalam pelaksanaan audit.

- g. Saling mengingatkan, membimbing, mengoreksi perilaku sesama auditor.

2.10. Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Sudrajat dkk (2015) menemukan bahwa *time budget pressure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, namun kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan data primer. Sumber data dalam penelitian diperoleh dari instrumen survei dalam bentuk kuesioner yang disebar kepada para pejabat fungsional auditor se- pulau Lombok sebagai sampel.

Trihapsari dan Indah (2016) juga melakukan penelitian terhadap kualitas audit dengan hasil etika berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian ini dilakukan di BPK Provinsi Jawa Tengah. Data dalam penelitian ini merupakan data primer yang dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner yang dibagikan kepada 125 responden yaitu auditor internal yang bekerja di BPK Provinsi Jawa Tengah. Kuesioner yang dibagikan secara langsung kepada responden kemudian diisi sesuai dengan petunjuk yang ada.

Penelitian yang dilakukan oleh Setyani dan Fauzan (2015) menunjukkan bahwa etika dan *time budget pressure* tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian ini dilakukan pada auditor pemerintah di Inspektorat Kabupaten Boyolali. Sampel penelitian diperoleh dengan menggunakan kuesioner pada 35 auditor Inspektorat Pemerintah Kabupaten Boyolali.

Peneliti lain seperti Pratomo (2016) menemukan bahwa kompleksitas tugas dan tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian dilakukan di Inspektorat Kabupaten/ Kota se- Eks Keresidenan Surakarta. Data penelitian bersumber dari kuesioner yang diisi oleh 90 responden.

Kadhafi (2013) melakukan penelitian di Inspektorat Aceh dan menemukan hasil bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner yang diisi oleh 32 responden dari *Internal Control Intitution*.

Penelitian yang dilakukan oleh Anugerah dan Sony (2014) melakukan penelitian, dan menghasilkan kompleksitas tugas tidak berpengaruh pada kualitas audit pada inspektorat se- provinsi Riau. Penelitian dilakukan di dua inspektorat pemerintah kota dan 10 inspektorat kabupaten. Penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner dan diisi oleh 129 responden.

Tabel 2.1.

Penelitian Terdahulu

Peneliti	Variabel	Objek	Hasil
Sudrajat dkk (2015)	X ₁ : <i>Time Budget Pressure</i> X ₂ : Kompleksitas Audit X ₃ : Skeptisme Profesional Y: Kualitas Hasil Audit	Kantor Inspektorat Se-Pulau Lombok	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>time budget pressure</i> tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan audit, kompleksitas audit dan skeptisme profesional berpengaruh positif.

Trihapsari dan Indah (2016)	X1: Etika X2: Independensi X3: Pengalaman Audit X4: <i>Premature Sign Off</i> Y: Kualitas Audit	Kantor BPK Provinsi Jawa Tengah	Hasil penelitian menunjukkan bahwa etika dan pengalaman audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan <i>premature sign off</i> berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.
Setyani dan Fauzan (2015)	X1: Kompetensi X2: Independensi X3: Etika X4: Motivasi X5: <i>Time Budget Pressure</i> Y: Kualitas Audit	Kantor Inspektorat Kabupaten Boyolali	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, etika, dan motivasi berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan <i>time budget pressure</i> tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
Pratomo (2016)	X1: Kompetensi X2: Kompleksitas Tugas X3: Tekanan Anggaran Waktu Y: Kualitas Audit Internal	Kantor Inspektorat Surakarta	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan kompleksitas tugas dan tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal.
Kadhafi (2013)	X1: Independensi X2: Etika X3: Standar Audit Y: Kualitas Audit	Kantor Inspektorat Aceh	Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi, etika dan standar audit berpengaruh terhadap kualitas audit

Anugerah dan Sony (2014)	X1: Kompetensi X2: Kompleksitas Tugas X3: Skeptisme Profesional Y: Kualitas Audit	Kantor Inspektorat se-Riau	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi dan skeptisme profesional berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
--------------------------	--	----------------------------	--

2.11. Pengembangan Hipotesis

2.11.1. Pengaruh kompleksitas tugas terhadap kualitas audit

Kompleksitas didefinisikan oleh Agung (2011) sebagai suatu tugas yang ambigu untuk didefinisikan dan sulit untuk diukur objektivitasnya, tingkat sulitnya tugas dan selalu dikaitkan dengan banyaknya informasi tentang tugas tersebut serta struktur tentang kejelasan informasi sehingga dapat dijadikan penentu utama dari proses penetapan keputusan dan strategi. Liu dan L (2012) mengungkapkan bahwa kompleksitas tugas merupakan hal yang mempengaruhi dan memprediksi kinerja dan perilaku manusia. Peningkatan kompleksitas audit dapat menurunkan tingkat kualitas audit (Prasita dan Adi, 2007). Widiarta (2013) juga menyatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Tingkat kerumitan pekerjaan tertentu dapat mempengaruhi usaha yang dicurahkan auditor dalam menghasilkan laporan audit yang berkualitas (Wahyu, 2011).

Dalam melakukan pekerjaannya, para auditor inspektorat akan menghadapi tugas-tugas yang kompleks karena banyaknya informasi yang harus ditemukan, serta rumitnya proses pengerjaan laporan audit yang akan dihasilkan. Hal ini akan berpengaruh dengan kualitas audit, dimana semakin kompleks pekerjaan yang harus diselesaikan, maka kualitas audit yang akan dihasilkan akan cenderung rendah dan berlaku sebaliknya, semakin rendah kompleksitas tugas yang dikerjakan maka kualitas audit akan cenderung tinggi atau baik. Penelitian yang dilakukan oleh Sudrajat (2015) menyatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian Pratomo (2016) menghasilkan penelitian bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, penelitian yang dilakukan oleh Anugerah dan Sony (2014) juga menghasilkan bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Berdasarkan teori dan penelitian tersebut, maka hipotesis pertama yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

H₁ : Kompleksitas Tugas berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

2.11.2. Pengaruh tekanan waktu terhadap kualitas audit

Ketika seorang auditor menghadapi tekanan waktu dalam dirinya, auditor akan memberikan respon dengan dua cara, yaitu respon yang fungsional dan respon disfungsional (De Zoort dan Lord, 1997). De Zoort dan Lord (1997) mendefinisikan respon fungsional sebagai perilaku auditor untuk bekerja lebih baik, dan menggunakan waktu dengan sebaik-baiknya dalam penyelesaian tugas auditnya,

sedangkan respon disfungsional yaitu perilaku negatif auditor yang akan memberikan dampak pada penurunan kualitas audit. Tekanan waktu sangat berpengaruh terhadap kualitas audit, dengan adanya tekanan waktu dapat mempengaruhi perilaku seseorang dalam pengambilan keputusan, merubah strategi yang telah digunakan dan juga dapat membatasi proses informasi yang dihasilkan, tekanan seperti ini dapat mengurangi kualitas audit yang dihasilkan (Sososutikno, 2005).

Banyaknya tugas- tugas yang akan dikerjakan oleh para auditor inspektorat, tidak menutup kemungkinan bahwa waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas akan cukup. Hal ini dapat memungkinkan bahwa semakin diberikan batas waktu atau tekanan waktu kepada para auditor inspektorat, maka kualitas laporan hasil audit dapat menurunkan kualitas yang dihasilkan dan berlaku sebaliknya, jika waktu yang diberikan untuk pengerjaan tugas lebih banyak, maka kualitas laporan hasil audit akan lebih baik. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Sudrajat (2015) dan juga Setyani dan Fauzan (2015) menemukan bahwa tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, begitu juga penelitian yang dilakukan oleh Pratomo (2016) dimana tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Berdasarkan teori dan penelitian tersebut, maka hipotesis kedua yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

H₂ : Tekanan Waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

2.11.3. Pengaruh etika profesi terhadap kualitas audit

Agoes (2014) menyatakan bahwa setiap profesi yang memberikan pelayanan jasa kepada masyarakat harus memiliki kode etik, yang merupakan seperangkat prinsip moral yang mengatur tentang perilaku profesional. Etika profesi juga merupakan karakteristik suatu profesi yang membedakan suatu profesi dengan profesi lainnya. Etika profesi dapat diartikan sebagai aturan atau pedoman yang membedakan antara hal yang boleh dilakukan dan hal yang tidak boleh dilakukan. Sehingga nantinya kualitas laporan hasil audit yang dihasilkan sesuai dengan keadaan sebenarnya dan memiliki informasi yang akurat.

Semakin tinggi etika yang dimiliki oleh seorang auditor maka kualitas audit yang dihasilkan juga akan tinggi, dan berlaku sebaliknya, jika semakin rendah etika yang dimiliki oleh seorang auditor, maka kualitas audit yang dihasilkan juga akan rendah. Penelitian yang dilakukan oleh Trihapsari dan Indah (2016), menemukan bahwa etika berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Dimana penelitian tersebut menyatakan bahwa pengalaman kerja juga berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Begitu juga Setyani dan Fauzan (2015) menemukan bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Kadhafi (2013) menghasilkan bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

Berdasarkan teori dan penelitian tersebut, maka hipotesis ketiga yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

H₃ : Etika profesi berpengaruh positif terhadap kualitas audit