

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Pengawasan Internal

Pengawasan Intern menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 adalah segala proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan sudah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Inspektorat Kabupaten/Kota menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada bupati/walikota. Selain dari pada itu peran dan fungsi Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota secara umum diatur dalam pasal 4 Peraturan Menteri Dalam Negeri No 64 Tahun 2007. Pasal tersebut menyatakan bahwa dalam melaksanakan tugas pengawasan urusan pemerintahan, Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota mempunyai fungsi sebagai berikut: pertama, perencanaan program pengawasan; kedua, perumusan kebijakan dan fasilitas pengawasan; dan ketiga, pemeriksaan, pengusutan, pengujian, serta penilaian tugas pengawasan.

Inspektorat daerah memiliki tugas menyelenggarakan kegiatan pengawasan umum pemerintah daerah dan tugas lain yang diberikan kepala daerah, sehingga dalam tugasnya inspektorat sama dengan auditor internal (Adiguna 2014).

Audit internal membutuhkan berbagai pertimbangan profesional (Abdol mohammadi, 2012) dan didasarkan pada pengaturan sektor publik di mana auditor internal memandang manajemen puncak sebagai "bos yang sebenarnya" (Roussy dan Brivot, 2016) dalam (Trotman dan Duncan, 2018).

Onatuyeh dan Aniefor (2013) dalam Usang dan Salim (2015) berpendapat bahwa auditor internal di sektor publik Nigeria tidak selalu objektif dan independen karena ditentukan hubungan pelaporan kepada ketua dewan yang dipilih dengan berbagai kepentingan dan tunduk pada berbagai macam gangguan. Van Peurseem (2004) menegaskan bahwa auditor internal cenderung sejalan dengan sikap apa pun untuk melindungi kepentingan majikannya dan enggan mengambil tindakan sebaliknya yang menyangkut manajemen. Ini sangat mengganggu karena fungsinya diharapkan agar lebih independen dan obyektif dalam menjalankan perannya. Chadwick (1995) juga mengemukakan bahwa auditor internal bisa jadi tidak mengambil sikap tegas pada masalah kritis dalam ikhtiar (upaya) untuk menjaga hubungan yang dapat bermanfaat bagi karirnya di masa depan.

Inspektorat sebagai auditor internal pemerintah diharapkan dapat memberikan kontribusi penting dalam fungsinya sebagai pemeriksa, dengan melaksanakan setiap rencana audit dengan sikap profesional, dan dapat memberikan informasi berupa temuan-temuan audit yang bisa dipercaya sebagai cerminan kualitas auditnya (Anugerah dan Akbar, 2014). Temuan-temuan tersebut sebenarnya bisa terhindar ketika fungsi pengawasan internal dalam hal ini Inspektorat Daerah mampu memberikan peran optimal dalam rangka memberikan sumbangsih terhadap pemerintah (BPK, 2015) dalam (Pesireron dan Patty, 2019).

Fungsi pengawasan yang dilakukan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) dinilai belum optimal karena keberadaan APIP lemah. Sulit untuk mencegah penyimpangan-penyimpangan yang terjadi jika posisi APIP baik di instansi pusat maupun daerah berada di bawah pimpinan organisasi yakni menteri, gubernur, bupati/walikota. Untuk itu, diharapkan untuk menempatkan posisi APIP yang independen dengan sumber pembiayaan sendiri serta memiliki kemandirian dalam pengelolaan keuangan. Dalam kepegawaian, diharapkan pula adanya kebebasan dalam mengangkat atau memberhentikan pegawai APIP tanpa harus ada campur tangan pimpinan organisasi (Azwar Abubakar, 2014).

Pengawasan internal juga dapat membantu suatu organisasi dalam mencapai prestasi dan target yang menguntungkan dan mencegah kehilangan sumber daya, dapat membantu menghasilkan laporan keuangan yang bisa dipercaya dan juga dapat memastikan suatu organisasi mematuhi undang-undang dan peraturan, serta terhindar dari reputasi yang buruk dan segala konsekuensinya. Selanjutnya dapat pula membantu mengarahkan suatu organisasi untuk mencapai tujuannya dan pencegahan atas potensi kegagalan sistem manajemen pemerintahan daerah serta terhindar dari hal-hal yang merugikan lainnya.

2.2. Kualitas Hasil Pemeriksaan

Pemeriksaan atau audit yang bersifat komprehensif adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan kegiatan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan tingkat kriteria yang telah

ditetapkan serta mengkomunikasikan hasilnya pada pihak yang berkepentingan (The American Accountitng Association dalam Tandiontong, 2016). Tujuan audit secara keseluruhan adalah untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa tidak ada salah saji material yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan dalam laporan keuangan, dan untuk melaporkan audit sesuai dengan standar audit dan berkomunikasi dengan manajemen klien (MOF, 2019) dalam (Xiao, 2020). Proses realisasi kualitas audit dapat diringkas sebagai mendeteksi, menyesuaikan, dan melaporkan salah saji material, serta mencapai kualitas audit.

Kualitas hasil pemeriksaan merupakan suatu isu yang kompleks, karena begitu banyak faktor yang dapat mempengaruhi kualitas pemeriksaan, tergantung dari sudut pandang masing-masing pihak. Hal ini menjadikan kualitas pemeriksaan sulit diukur, sehingga menjadi suatu hal yang sensitif bagi perilaku individual yang melakukan audit (Muhshyi, 2019). IAASB, 2013: 10 dalam Mališ & Brozović (2019) juga menegaskan bahwa kualitas audit adalah sebuah konsep kompleks yang masih belum ada definisi tunggal dan yang diterima secara universal, juga tidak ada kesepakatan tentang bagaimana mengukurnya. Walaupun kualitas audit sulit diukur, tidak seperti aktivitas ekonomi lain yang kualitasnya dapat dilaporkan dengan cara yang lebih akurat. Namun, kualitas audit penting karena menentukan kredibilitas laporan audit (Shockley 1981), dan berpotensi menggerus kepercayaan publik terhadap integritas sistem pelaporan keuangan (Pany dan Reckers, 1988) dalam (Al-Khaddash, dkk 2013).

Kualitas Hasil Pemeriksaan dalam penelitian ini didefinisikan kualitas kerja pemeriksa yang ditunjukkan dengan laporan hasil pemeriksaan yang dapat

diandalkan berdasarkan standar yang telah ditetapkan (Sukriah, dkk 2009). Mališ & Brozović (2019) mengemukakan kualitas audit didefinisikan sesuai dengan definisi yang disajikan menurut IAASB (2012), yang menurutnya kualitas audit secara keseluruhan dibagi menjadi dua dimensi yaitu kualitas teknis dan kualitas layanan. Aspek kualitas teknis, mengacu pada kemampuan auditor untuk memeriksa dan melaporkan tentang kejujuran dan penyajian wajar dalam laporan keuangan. Karena itu, yang paling umum determinan kualitas audit yang sangat ditekankan adalah pengetahuan, keahlian, pengalaman, independensi, dll. Sedangkan aspek kualitas layanan mengacu pada faktor penentu seperti empati dan keandalan, yang mungkin saja dianggap sebagai potensi ancaman terhadap kualitas audit dalam hal independensi dan keraguan auditor. Bagaimanapun ini sangat tergantung pada dari sudut pandang siapa yang dipertimbangkan. Faktor penentu kualitas layanan audit yang disarankan yaitu:

- a) Nilai tambah: memberikan bantuan dan saran tambahan melebihi apa yang dapat dicakup oleh audit laporan keuangan itu sendiri, dari sudut pandang klien.
- b) Keandalan, terutama mengacu pada kepatuhan dengan perjanjian tentang cara dan waktu melakukan audit.
- c) Tanggung jawab, penting bagi semua pengguna audit dan menyiratkan perilaku perusahaan audit yang sesuai dengan prinsip pendokumentasian dan pelaporan yang benar.
- d) Keamanan perilaku, terutama ditentukan dengan menghormati prinsip kerahasiaan.

- e) empati, yang menyiratkan semua fitur-fitur dari layanan yang disediakan yang akan memungkinkan karyawan klien untuk mengetahuinya

Kualitas audit umumnya didefinisikan sebagai kemungkinan bersama bahwa salah saji material yang ada, terdeteksi dan dilaporkan oleh auditor (DeAngelo, 1981) dalam (Xiao, dkk 2020). Kualitas audit merupakan produk dari kompetensi dan independensi auditor, yang mana pada gilirannya ditentukan oleh kemampuan auditor untuk mendeteksi salah saji material, dan apakah mereka akan melaporkan pelanggaran tersebut, (Chen, dkk; Albersmann dan Quick; Al-Thuneibat). Kompetensi menunjukkan kualifikasi pendidikan, sertifikasi profesional dan pengalaman profesional staf audit internal (Zain, Subramaniam, dan Stewart, 2006). Semakin kompeten audit internal, semakin besar kemungkinan fungsi tersebut dapat menilai faktor-faktor yang mengindikasikan manajemen bias atau risiko oportunistik dan berfungsi sebagai pengaman untuk mengurangi ancaman (Prawitt, dkk 2009) dalam (Usang dan Salim, 2015). Dan semakin independen audit internal, maka akan memberikan penilaian yang sesuai dengan fakta terhadap laporan keuangan yang telah diaudit, tanpa adanya beban dari pihak manapun, serta berpedoman pada SPAP (Pratiwi, dkk 2019).

Kualitas audit internal meliputi level kepatuhan dengan standar IIA (The Institute of internal auditors), kemampuan untuk merencanakan audit, melaksanakan temuan audit dan mengkomunikasikan temuan audit (Cohen dan Sayag, 2010) dalam (Nurdiono dan Gamayuni, 2018).

Dewan Inspektur Jenderal (CIGIE) 2012 mengemukakan Standar untuk kegiatan pemeriksaan adalah:

Pelaporan pemeriksaan harus menyajikan data faktual secara akurat, adil, dan obyektif serta menyajikan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi secara persuasive.

Temuan seharusnya didukung oleh bukti yang cukup, kompeten, dan relevan. Kesimpulan harus berupa kesimpulan logis tentang program yang diperiksa atau kegiatan berdasarkan temuan pemeriksaan. Rekomendasi biasanya tidak bersifat preskriptif; sebaliknya, dibuat dengan cara menjabarkan apa perlu diperbaiki atau dicapai.

Kualitas audit yang lebih tinggi meningkatkan kualitas pelaporan keuangan, serta menjadi salah satu cara yang sangat baik untuk mempromosikan citra organisasi. Oleh karena itu, kualitas audit menjadi tolak ukur untuk standar pelaporan keuangan (Khudhaira, 2019). Menurut Sulaiman (2011) Kualitas audit penting karena akan mempengaruhi kredibilitas dan keandalan opini audit. Jika auditor melakukan audit yang buruk, opini tersebut diberikan tentang laporan keuangan yang diaudit bisa menyesatkan, dan ini pasti akan mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna.

Trotman dan Duncan (2018) menggunakan tiga faktor sebagai dasar untuk mengukur kualitas *internal audit function* (IAF): (1) kompetensi auditor internal (diwakili oleh pengalaman, sertifikasi profesional, dan pelatihan); (2) objektivitas auditor internal (dengan pelaporan IAF hubungan dengan komite audit); dan (3) prestasi kerja (diproksikan dengan proporsi waktu yang dihabiskan IAF untuk kegiatan). Sedangkan Sukriah, dkk (2009) berpendapat bahwa kualitas hasil

pemeriksaan dapat diukur dengan indikator kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit dan kualitas laporan hasil pemeriksaan.

2.3. Kompleksitas Tugas

Auditor seringkali berhadapan dengan tugas-tugas yang banyak, sulit dan tidak terstruktur. Ketika tugas dirasakan sulit atau tidak terstruktur, maka akan berpengaruh terhadap lamanya penyelesaian tugas audit dan akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas tersebut. Hal ini membuat auditor menghadapi situasi yang dilematis karena adanya beragam kepentingan yang harus dipenuhi dan tugas audit pun menjadi semakin kompleks. Liu dan Li (2012) dalam Pratomo (2016) mendefinisikan kompleksitas tugas sebagai karakteristik tugas penting yang mempengaruhi dan memprediksi kinerja dan perilaku manusia. Jamilah, dkk (2007) dalam Hasnidar (2018) menyatakan bahwa kompleksitas tugas adalah sulitnya suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas, dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh seorang pembuat keputusan. Bagaimanapun Kompleksitas audit didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit. Persepsi ini menimbulkan kemungkinan bahwa suatu tugas audit sulit bagi seseorang, namun mungkin juga mudah bagi orang lain (Restu dan Indriantoro, 2010) dalam (Pesireron & Patty, 2019).

Audit menjadi semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan dan variabilitas tugas. Menurut Gupta dalam Rohman (2018) mendefinisikan kompleksitas tugas sebagai kompleksitas dan kemampuan analisis sebuah tugas dan ketersediaan prosedur operasi standar, sedangkan variabilitas tugas didefinisikan

sebagai derajat sebuah tugas familiar atau tidak, rutin atau tidak rutin, sering terjadi atau sebaliknya.

Chung dan Monroe (2001) mengemukakan bahwa kompleksitas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu:

1. Banyak informasi yang tidak relevan dalam artian informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan.
2. Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya hasil yang diharapkan oleh entitas yang diperiksa dari kegiatan pengauditan.

Locke dan Latham (1990) dalam Dewi dan Dwiyanti (2019) menjelaskan bahwa terdapat dua aspek penyusunan kompleksitas tugas, yaitu:

- a) Tingkatan kesulitan tugas. Tingkat kesulitan tugas dalam konteks ini dimana auditor selalu dihadapkan dengan banyaknya informasi tentang tugas tersebut.
- b) Struktur tugas berkaitan dengan kejelasan informasi yang didapat oleh auditor. Seringkali auditor kesulitan dalam melakukan suatu pertimbangan dikarenakan auditor tidak tahu struktur tugas yang akan mereka lakukan.

Menurut Wood (1988) dalam Anugerah dan Akbar (2014) kompleksitas tugas dapat dilihat dalam dua aspek:

1. Kompleksitas komponen yaitu mengacu pada jumlah informasi yang harus diproses dan tahap pekerjaan yang harus dilakukan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap semakin rumit jika informasi yang harus diproses dan tahap-tahap yang harus dilakukan semakin banyak.

2. Kompleksitas koordinatif yang mengacu pada jumlah (hubungan antara satu bagian dengan bagian lain) yang dibutuhkan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap rumit ketika pekerjaan-pekerjaan yang lainnya atau pekerjaan yang akan dilaksanakan tersebut terkait dengan pekerjaan sebelum dan sesudahnya.

Bonner (1991) mengajukan tiga alasan mengapa mempelajari kompleksitas tugas dalam situasi yang diperlukan:

- (1) Diharapkan kompleksitas tugas berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor
- (2) Sarana dan teknik pengambilan keputusan dan pelatihan tertentu telah diatur sedemikian rupa ketika para peneliti memahami keganjilan pada kompleksitas tugas audit
- (3) Dan pemahaman yang lebih baik terhadap kompleksitas tugas membantu manajemen audit perusahaan menemukan solusi yang lebih baik untuk staf audit dan tugas audit

Menurut Yankova (2015) dalam Santos dan Cunha (2021), pengolahan informasi setiap individu tergantung pada karakteristik struktural tugas, karena tugas yang berbeda memiliki tuntutan sumber daya kognitif yang berbeda, keterampilan, pengetahuan profesional, dan upaya, yang berdampak pada strategi pemrosesan informasi yang digunakan untuk melakukan tugas. Campbell (1988) dalam Santos dan Cunha berpendapat bahwa, dalam situasi kompleksitas tugas yang tinggi, informasi dapat menjadi tidak terstruktur dengan baik, menimbulkan ambiguitas, dan sulit dipahami, terutama dalam skenario dengan bukti yang tidak konsisten.

Menurut Bonner (1994) dalam Santos dan Cunha (2021) kompleksitas tugas diukur dengan mempertimbangkan jumlah informasi, kejelasan, dan keakuratan informasi. Dalam situasi kompleksitas tinggi, tugas tersebut berisi informasi dalam jumlah tinggi, kejelasan rendah, dan akurasi informasi yang rendah sehingga peningkatan kompleksitas tugas cenderung merusak kualitas audit. Wijaya & Yulyona (2017) menunjukkan bahwa kompleksitas audit tinggi muncul sebagai variabilitas dan ambiguitas yang tinggi dalam tugas audit dan pada akhirnya menjadi indikasi penyebab penurunan kualitas hasil audit.

2.4. Tekanan Anggaran Waktu

Agar dapat digunakan secara maksimal, pemeriksaan perlu dilakukan dan pelaporan perlu diselesaikan tepat waktu. Ini membantu untuk memastikan pekerjaan terkini dan relevan. Namun untuk mencapai hasil pemeriksaan yang berkualitas, auditor harus mampu memiliki mentalitas yang kuat bahkan dalam pelayanan yang diberikan meskipun mereka berada di bawah tekanan dari diri mereka sendiri atau dari luar. Tuntutan laporan yang berkualitas dengan anggaran waktu terbatas tentu saja merupakan tekanan tersendiri bagi auditor, karena kondisi yang tertekan secara waktu menyebabkan auditor cenderung berperilaku disfungsional, misalnya terlalu percaya kepada penjelasan dan presentasi klien, serta gagal menginvestasi isu-isu relevan, yang pada akhirnya dapat menghasilkan laporan audit dengan kualitas rendah (Widiarta, 2013) dalam (Dewi dan Dwiyantri, 2019). Tetapi menurut Broberg, dkk (2017) dalam AL-Qatami (2020) berpendapat bahwa menyediakan lebih banyak waktu audit untuk menyelesaikan pekerjaan audit

meningkatkan kualitas audit, tetapi ini juga dapat mengakibatkan biaya tambahan untuk perusahaan audit

Tekanan anggaran waktu adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat dan kaku (Sososutiksno, 2010) dalam (Dewi dan Dwiyanti, 2019). Anggaran waktu audit yang ketat dipersepsikan sebagai tekanan waktu dalam melaksanakan prosedur audit menyebabkan ketidakseimbangan antara waktu yang tersedia dan waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan penugasan audit (Kelley dan Margheim, 1990) dalam (Andreas, 2016). Tekanan anggaran waktu merupakan stressor yang muncul atau mungkin timbul dari kurangnya alokasi waktu untuk menyelesaikan tugas audit. (DeZoort dan Lord, 1997) dalam (Andreas, 2016).

Menurut Muhshyi (2013) tekanan waktu memiliki dua dimensi yaitu:

- a) Tekanan anggaran waktu (suatu kondisi dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi dengan anggaran waktu yang telah dimilikinya dipersiapkan, atau ada batasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat) dan
- b) Tekanan tenggat waktu (kondisi dalam auditor mana yang diminta untuk menyelesaikan penugasan audit tepat waktu).

Wagoner dan Cashell (1991) dalam Pinto, dkk (2020) menemukan bahwa semakin sedikit waktu yang disediakan (tekanan anggaran waktu yang lebih tinggi), semakin besar transaksi yang tidak diuji oleh auditor. Jika alokasi waktu untuk penugasan tidak cukup, maka auditor mungkin mengkompensasikan dengan kerja mereka dengan cepat, dan hanya menyelesaikan tugas-tugas yang penting saja

sehingga mungkin menghasilkan kinerja yang tidak efektif serta menghasilkan kualitas hasil audit yang rendah.

Dalam literatur psikologi, tekanan waktu telah terbukti meningkatkan level stres pada individu (Maule dan Hockey 1993; Lundberg 1993) dan memengaruhi proses kognitif mereka (Maule dan Svenson 1993). Tingkat stres yang meningkat terbukti memiliki beberapa penyebab efek perilaku dalam pengambilan keputusan, strategi pemrosesan yang digunakan berubah, dan membatasi pemrosesan informasi sehingga tekanan anggaran waktu dianggap sebagai jenis tekanan kronis dan meluas yang dihadapi oleh akuntan profesional (DeZoort dan Lord 1997) dalam (Coram, dkk 2004). Sebuah pemahaman tentang sistem informasi juga akan membantu auditor dalam menentukan prosedur audit yang tepat yang dapat mengurangi kerumitan audit dan mengurangi tekanan yang ditimbulkan dengan anggaran waktu terbatas (Wijaya dan Yulyona, 2017).

2.5. Pengalaman

Setiap individu auditor mungkin memiliki keyakinan, preferensi, pengalaman, kemampuan, dan keterampilan yang heterogen. Pengalaman sebagai dimensi penting dari modal manusia (Becker, 1993) dalam (Chen, dkk 2017). Oleh karena itu, pengalaman memberi peluang kepada setiap individu auditor untuk memperoleh keahlian dalam mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Selain itu, mengingat auditor dapat dengan bebas berpindah dari satu tempat kerja ke tempat kerja lain, auditor dengan berbagai tingkat pengalaman memiliki kemampuan dan keterampilan yang berbeda untuk mendeteksi dan

melaporkan hasil audit. Dari perspektif ini, dapat diharapkan bahwa perbedaan pengalaman kerja di antara auditor dapat menyebabkan perbedaan kualitas audit mereka. Pengetahuan yang diperoleh auditor dari berbagai tempat kerja memungkinkan mereka untuk mengimbangi hambatan institusional dan meningkatkan kualitas audit mereka. Nurdiono dan Gamayuni (2018) menegaskan Auditor internal (inspektorat) yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, dan mencari penyebab kesalahan.

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi (Segah, 2018).

Menurut Khudhaira, dkk (2019) Mempekerjakan auditor yang berkualitas akan menarik lebih banyak investor dan menggambarkan kinerja organisasi. Oleh karena itu, pemangku kepentingan dan investor akan memiliki kepercayaan pada perusahaan yang bergerak dalam kualitas audit yang lebih tinggi karena reputasi dan pengalaman yang diperoleh organisasi dengan kualitas audit. Khudhaira mengatakan bahwa auditor dengan pengalaman industri lebih bisa mengamati misrepresentasi penyimpangan yang lebih baik daripada auditor tanpa pengalaman industri. Ketika pengetahuan dan pengalaman auditor meningkat, memungkinkan auditor tersebut untuk mengeksplorasi lebih banyak kemungkinan penyimpangan dan kesalahan dalam proses audit (Zahmatkesha & Rezazadehb, 2017).

Libby dan Frederick (1990) dalam Salehi, dkk (2016) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman bisa menghasilkan laporan keuangan yang lebih benar dalam tugas analisis rasio daripada auditor yang tidak berpengalaman. Dengan demikian, mereka menyimpulkan bahwa kualitas audit meningkat seiring dengan meningkatnya pengalaman auditor

Davis (1996) dalam Cahan dan Sun (2014) dengan membandingkan senior audit baru dan senior audit berpengalaman mengatakan bahwa auditor senior yang berpengalaman menunjukkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan daripada auditor senior baru. Apalagi auditor senior yang berpengalaman menunjukkan lebih banyak konsistensi antara informasi relevan yang dipilih dan respon penilaian risiko, memilih lebih sedikit isyarat, dan membuat penilaian dalam waktu yang lebih singkat. Seseorang yang berpengalaman memiliki cara berfikir yang lebih terperinci, lengkap dan *sophisticated* dibanding seseorang yang belum berpengalaman (Taylor dan Tood, 1995) dalam (Tjahjono dan adawiyah, 2019).

Cahan dan Sun (2014) mengatakan bahwa Auditor berpengalaman memiliki pengetahuan luas dan lebih banyak mengembangkan struktur pemikiran dibandingkan dengan auditor yang tidak berpengalaman. Sebagai auditor berpengalaman telah mengembangkan struktur memori yang luas dan kompleks, mereka mampu menggunakan informasi yang lebih memadai dalam pengambilan keputusan, menghasilkan penilaian yang lebih akurat.

Menurut Che, dkk (2018) yang lebih berpengalaman memiliki lebih banyak pengetahuan yang relevan untuk pelaksanaan audit. Dengan demikian,

mereka cenderung lebih baik dalam mendeteksi salah saji material yang membutuhkan perhatian. Namun, pengalaman juga diharapkan terkait dengan efisiensi, auditor yang berpengalaman diharapkan melakukan tugas dengan lebih efisien. Ini konsisten dengan Libby dan Frederick (1990), yang melaporkan bahwa auditor yang lebih berpengalaman mencapai keputusan yang tepat lebih cepat daripada auditor yang kurang berpengalaman.

Menurut Haerdista, dkk (2019) Auditor berpengalaman lebih tahu dan memahami peraturan dan standar sehingga laporan audit yang dihasilkan lebih berkualitas. Soekrisno Agoes (2012: 32) dalam Haerdistia menyatakan bahwa setinggi apapun kemampuan seseorang di suatu bidang, termasuk dalam bisnis dan bidang keuangan, orang tersebut tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan standar audit, jika tidak memiliki pendidikan dan pengalaman auditor yang memadai dalam mengaudit karena kemampuan ini berdampak pada kualitas audit. Kurangnya pengetahuan pada tahun-tahun awal perikatan audit dapat menghasilkan audit kualitas yang lebih rendah (Johnson, dkk 2002), (Schwab, 2009, hlm.1) dalam (Ball, 2013).

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan. Sukriah, dkk (2009) berpendapat bahwa pengalaman kerja dapat diukur dengan indikator lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya tugas pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Indikator lamanya bekerja sebagai auditor dapat dilihat dari apakah dari lamanya bekerja sebagai seorang auditor memberikan pengalaman bagi auditor dalam menghadapi objek

pemeriksaan, memberikan pertimbangan dalam pengambilan keputusan, dan memberikan rekomendasi. Adapun untuk indikator banyaknya tugas pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor dapat dilihat apakah dari banyaknya tugas yang telah dikerjakan memberikan pengalaman untuk belajar dari kegagalan sebelumnya, dan dapat memacu auditor untuk menyelesaikan pekerjaan dengan cepat agar tidak terjadi penumpukan tugas.

Jadi, penulis memberikan kesimpulan bahwa seorang auditor yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya: a) Mendeteksi, mencari penyebab dan melaporkan kesalahan. b) Mengimbangi hambatan institusional. c) Reputasi yang baik. d) Mengamati misrepresentasi penyimpangan yang lebih baik. d) Mengeksplorasi lebih banyak kemungkinan yang terjadi dalam penyimpangan dan kesalahan dalam proses audit. e) Tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan. f) Konsistensi antara informasi relevan yang dipilih dan respon penilaian risiko. g) Pengetahuan luas yang relevan dan lebih banyak mengembangkan struktur pemikiran. h) Melakukan tugas dengan lebih efisien. i) Mencapai keputusan yang tepat lebih cepat. j) Lebih tahu dan memahami peraturan. k) Memberikan pertimbangan dalam pengambilan keputusan. l) Memberikan rekomendasi atau perbaikan yang lebih baik. m) Lebih baik dalam *manage* waktu sehingga tidak terjadi penumpukan tugas.

2.6. Kerangka Konseptual

Teori atribusi adalah teori yang dikembangkan oleh Heider (1958) dalam Tandiontong (2016) mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang misalnya kemampuan, usaha, sifat, watak, dan lain-lain. Dan faktor kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar misalnya tekanan situasi tertentu atau keadaan yang akan mempengaruhi perilaku individu.

Menurut Pratomo (2016) teori atribusi menjelaskan bahwa manusia itu rasional dan dituntut untuk dapat mengidentifikasi dan paham tentang struktur penyebab dari lingkungan sekitar. Hal tersebut menjelaskan bahwa perilaku berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu itu sendiri, sehingga sikap dan karakteristik individu tersebut mampu berhadapan dengan kondisi di lingkungan tertentu. Demikian halnya ketika sedang melaksanakan pengawasan dan pemeriksaan pada kelembagaan pemerintah, dimana terdapat dua faktor yang mempengaruhi perilaku APIP yaitu situasional (kompleksitas tugas dan tekanan anggaran waktu) dan personal (pengalaman) berhubungan dengan sikap dan karakteristik dari individu atau auditor itu sendiri sehingga mampu dalam menghadapi kondisi di lingkungan mereka ditempatkan yaitu tuntutan untuk mampu mencapai target kinerja dalam bentuk tingkat kualitas audit.

2.7. Hasil Penelitian Terdahulu

Pratiwi, Suryandari & Susandya (2019) melakukan penelitian yang berjudul “Peran Independensi, Tekanan Waktu, Kompleksitas Tugas, Dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit” dengan variabel independen yaitu independensi,

tekanan waktu dan kompleksitas tugas serta variabel dependen kualitas Audit. Objek dalam penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik di Bali yang terdaftar pada *Directory* IAPI tahun 2019. Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas dan tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Cahyono, Wijaya & Domai (2015) Melakukan Penelitian Yang Berjudul “Pengaruh Kompetensi, Independensi, Obyektivitas, Kompleksitas Tugas Dan Integritas Auditor Terhadap Kualitas Hasil Audit” dengan variabel independen kompetensi, independensi, obyektivitas, kompleksitas tugas, integritas auditor, serta variabel dependen Kualitas audit. Objek dalam penelitian ini adalah Inspektorat Kabupaten Madiun. Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap kualitas audit sedangkan kompetensi, independensi, obyektivitas dan integritas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Dony Pratomo (2016) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Kompetensi, Kompleksitas Tugas Dan Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Kualitas Audit Internal Pemerintah Daerah” dengan variabel independen kompetensi, kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu, serta variabel dependen kualitas audit. Objek dalam penelitian ini adalah Inspektorat Kabupaten/ Kota se-Eks Karesidenan Surakarta Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas dan tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Ariestanti dan Latrini (2019) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Kompleksitas Tugas, Tekanan Anggaran Waktu Dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit” dengan variabel independen kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu, dan pengalaman serta variabel dependen kualitas Audit. Objek dalam penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali. Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit sedangkan tekanan anggaran waktu dan pengalaman berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Hutabarat (2012) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Pengalaman Time Budget Pressure dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit” dengan variabel independen pengalaman, time budget pressure, dan etika auditor serta variabel dependen kualitas Audit. Objek dalam penelitian ini adalah KAP di Jawa Tengah. Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa pengalaman dan etika auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit sedangkan tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Broberg, dkk (2016) melakukan penelitian yang berjudul “*Explaining The Influence of Time Budget Pressure on Audit Quality in Sweden*” dengan variabel independen tekanan anggaran waktu, serta variabel dependen kualitas audit. Objek dalam penelitian ini adalah Seluruh auditor bersertifikat (resmi dan auditor publik yang disetujui) Di Swedia. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan anggaran waktu, berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Tjahjono dan Adawiyah (2019) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Kompetensi Auditor, Pengalaman Auditor Dan Motivasi Auditor Terhadap

Kualitas Audit” dengan variabel independen kompetensi auditor, pengalaman auditor dan motivasi auditor serta variabel dependen kualitas audit. Objek dalam penelitian ini adalah Inspektorat yang berada di Provinsi Banten. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor pengalaman auditor dan motivasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Haeridistia & Fadjarenie (2019) melakukan penelitian yang berjudul “*The Effect of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience on Audit Quality*” dengan variabel independen independensi, etika professional dan pengalaman auditor serta variabel dependen kualitas audit. Objek dalam penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik di DKI Jakarta. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa independensi, etika professional dan pengalaman berpengaruh positif pada kualitas audit.

Tabel Hasil Penelitian Sebelumnya

Peneliti	Variabel	Objek	Hasil
Pratiwi, Suryandari & Susandya (2019)	Pengaruh Independensi (X1), Tekanan Waktu (X2), Dan Kompleksitas Tugas (X3) Kualitas Audit (Y)	Kantor Akuntan Publik di Bali yang terdaftar pada Directory IAPI tahun 2019	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas dan tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan audit independensi berpengaruh positif

			terhadap kualitas audit.
Cahyono, Wijaya & Domai 2015	Kompetensi (X1), Independensi (X2), Obyektivitas (X3), Kompleksitas Tugas (X4), Integritas Auditor, Kualitas Audit (Y)	Inspektorat Kabupaten Madiun.	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap kualitas audit sedangkan kompetensi, independensi, obyektivitas dan integritas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
Dony Pratomo (2016)	Kompetensi (X1), Kompleksitas Tugas (X2), Tekanan Anggaran Waktu (X3), Kualitas Audit (Y)	Inspektorat Kabupaten/ Kota se-Eks Karesidenan Surakarta	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas dan tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

<p>Ariestanti dan Latrini (2019)</p>	<p>Kompleksitas Tugas (X1), Tekanan Anggaran Waktu (X2) Dan Pengalaman (X3) Kualitas Audit (Y1)</p>	<p>Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali</p>	<p>Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompleksitas tugas Berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit sedangkan tekanan anggaran waktu dan pengalaman berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit</p>
<p>Hutabarat (2012)</p>	<p>Pengalaman (X1), Tekanan anggaran waktu (X2) Dan Etika Auditor (X3) Kualitas Audit (Y1)</p>	<p>Kap di Jawa Tengah</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengalaman dan etika auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas pemeriksaan sedangkan tekanan anggaran waktu</p>

			berpengaruh negatif terhadap kualitas audit
Broberg, dkk (2016)	Tekanan Anggaran Waktu (X1), Kualitas Audit (Y)	Seluruh auditor bersertifikat (resmi dan auditor public yang disetujui) Di Swedia	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan anggaran waktu, berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit.
Tjahjono dan Adawiyah (2019)	Kompetensi Auditor (X1), Pengalaman Auditor (X2) Dan Motivasi Auditor (X3) Kualitas Audit (Y1)	Inspektorat yang berada di Provinsi Banten	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Kompetensi Auditor Pengalaman Auditor Dan Motivasi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit
Haeridistia & Fadjarenie 2019	Independensi (X), Etika Professional (X2) Dan Pengalaman Auditor (X3) Kualitas Audit (Y)	Kantor Akuntan Publik di DKI Jakarta.	Hasil penelitian ini menunjukan bahwa independensi, etika professional dan pengalaman berpengaruh positif pada kualitas audit.

2.8. Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Pengaruh kompleksitas tugas terhadap kualitas pemeriksaan

Informasi yang kompleks terkait dengan kompleksitas tugas. Tingkat kesulitan tugas tertentu selalu dikaitkan dengan jumlahnya informasi yang berkaitan dengan tugas, sedangkan struktur tugas terkait dengan kejelasan informasi. Kompleksitas tugas dapat diartikan sebagai kompleksitas dari beberapa tugas yang terdiri dari banyak, berbeda, dan bagian yang saling terkait. Kompleksitas tugas dapat mempengaruhi peran auditor. Menurut Bonner (1994) dalam Santos dan Cunha (2021) kompleksitas tugas diukur dengan mempertimbangkan jumlah informasi, kejelasan, dan keakuratan informasi. Dalam situasi kompleksitas tinggi, tugas tersebut berisi informasi dalam jumlah tinggi, kejelasan rendah, dan akurasi informasi yang rendah sehingga peningkatan kompleksitas tugas cenderung merusak kualitas hasil audit.

Menurut Zuraidah dan takiah, (2007:5) dalam Muhshyi (2013) ketika tugas dirasakan sulit atau tidak terstruktur, maka akan berpengaruh terhadap lamanya penyelesaian tugas audit dan akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas tersebut. Penelitian yang dilakukan oleh Cahyono, dkk (2015) menyimpulkan bahwa kompleksitas tugas auditor berpengaruh secara negatif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal tersebut menunjukkan bahwa semakin kompleks tugas seorang auditor maka semakin menurun kualitas hasil pemeriksaannya. Peneliti mengatakan bahwa permasalahan yang dihadapi dalam hal kompleksitas tugas auditornya disebabkan oleh tidak meratanya pembagian kerja di masing-masing bidang. Hasbulah, dkk (2014) juga berpendapat bahwa audit menjadi semakin kompleks

dikarenakan auditor tidak hanya melaksanakan tugas audit, tetapi juga tugas lainnya, seperti terlibat dalam perencanaan anggaran (RKA), masuk ke dalam tim koordinasi (Satgas SPIP, Saber Pungli, Tim Leveling kapabilitas).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Natawirani & Wirajaya (2017), Muhshyi (2018), Yuliyanti dan Hanifah (2018), Ariestanti dan Latrini (2019), Dewi & Dwiyaniti (2019), dan Pesireron dan Patty (2019) yang menyimpulkan terdapat pengaruh negatif antara kompleksitas tugas dan kualitas hasil pemeriksaan. Semakin tinggi kompleksitas tugas, semakin rendah kualitas audit. Tetapi, penelitian ini berbeda dengan penelitian, Anugerah & Akbar (2014), Pratomo (2016), Pratiwi, dkk (2019) yang menyimpulkan bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh pada kualitas audit. Berdasarkan teori dan hasil penelitian terdahulu, peneliti menduga adanya pengaruh negatif antara kompleksitas tugas dengan kualitas pemeriksaan.

H1: Kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap Kualitas pemeriksaan

2.8.2. Pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap kualitas pemeriksaan

Tekanan anggaran waktu audit dapat menyebabkan auditor merasa tertekan dalam melaksanakan prosedur audit karena ketidaksesuaian antara waktu yang tersedia dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas audit, dan selanjutnya kondisi tersebut dapat membuat hasil pemeriksaan auditor melakukan tindakan audit disfungsi. Margheim (2005) mengatakan bahwa memiliki tingkat tekanan waktu yang tinggi dapat menghasilkan sebagian besar stres yang dirasakan auditor. Terbatasnya alokasi waktu yang dibutuhkan dalam pelaksanaan

tugas ditambah dengan adanya kesadaran bahwa anggaran waktu digunakan sebagai tolok ukur kinerjanya, menyebabkan stress individual bagi para auditor sehingga menghasilkan kualitas audit yang rendah.

Menurut Waggoner et.al (1991) dalam Hutabarat (2012) jika alokasi waktu untuk penugasan tidak cukup, maka auditor mungkin mengkompensasikan dengan kerja mereka dengan cepat, dan hanya menyelesaikan tugas-tugas yang penting saja sehingga mungkin menghasilkan kinerja yang tidak efektif serta kualitas audit yang rendah. Kemudian ditegaskan oleh Xie (2016) bahwa tekanan anggaran waktu sangat terkait dengan batasan waktu yang mungkin timbul atau terjadi pada saat penugasan yang membuat auditor meninggalkan bagian-bagian penting dari program audit yang dapat menurunkan kualitas audit. Jadi dampak negatif dari tekanan waktu terhadap kualitas audit adalah keterbatasan waktu yang dibebankan pada auditor untuk menyelesaikan pemeriksaan menyebabkan kerja dengan cepat sehingga dapat memaksanya untuk melepaskan beberapa prosedur dan proses audit yang penting.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Ratha & Ramantha (2015), Broberg, dkk (2016), Suryo (2017), Dwi & Dwiyanti; Susanti dan Sujana (2019) Firmansyah, dkk; Pinto, dkk (2020), Rosini & Hakim (2021) yang menyimpulkan terdapat pengaruh negatif antara tekanan anggaran waktu dan kualitas audit. Semakin tinggi tekanan anggaran waktu semakin rendah kualitas audit. Tetapi, penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian Sudrajat, dkk (2015), Pratomo (2016), Wijaya & Yulyona (2017), Pratiwi, dkk (2019) yang menunjukkan hasil bahwa tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Bedasarkan teori dan hasil penelitian terdahulu, peneliti menduga adanya pengaruh negatif antara tekanan anggaran waktu dengan kualitas pemeriksaan.

H2: Tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas pemeriksaan

2.8.3. Pengaruh pengalaman terhadap kualitas hasil pemeriksaan

Kebanyakan orang memahami bahwa semakin banyak jumlah jam terbang seorang auditor, tentunya dapat memberikan kualitas pemeriksaan yang lebih baik dari pada seorang auditor yang baru memulai kariernya. Atau dengan kata lain auditor yang berpengalaman diasumsikan dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Hal ini dikarenakan pengalaman membentuk keahlian seseorang baik secara teknis maupun secara psikis (Singgih & Bawono, 2010).

Menurut hasil penelitian yang dilakukan Tjahjono & adawiyah (2019) menyimpulkan bahwa untuk meningkatkan kualitas audit, seorang auditor sangat bergantung pada tingkat pengalamannya. Jika auditor memiliki pengalaman yang baik maka auditor tersebut akan dengan mudah melakukan tugas-tugas auditnya dan sebaliknya jika rendah maka dalam melaksanakan tugasnya, auditor akan mendapatkan kesulitan-kesulitan sehingga kualitas audit yang dihasilkan akan rendah pula. Ini menunjukkan hasil bahwa pengalaman auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Sukriah, dkk (2009), Cahana & Sun (2015), Winarna & Mabruri (2015), Wardayati (2016), Anita (2017), Wulandari &

Wirakusuma (2017), Segah (2018), Ariestanti & Latrini (2019), Pratiwi, dkk (2019), Rosini & Hakim (2021). Penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian Bolang, dkk (2013), Jauhari (2013), Turangan (2016), Mulyani & Munthe (2018). Mereka menyimpulkan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Ini mengindikasikan bahwa lamanya pengalaman kerja yang dimiliki bukan jaminan dapat meningkatkan kualitas audit.

H3: Pengalaman berpengaruh positif terhadap kualitas pemeriksaan.