

## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

#### 2.1. Kajian Pustaka

##### 2.1.1. Pengertian Audit dan Tipe-Tipe Audit Sektor Publik

##### 2.1.1.1. Pengertian Audit

Menurut **Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley**

(2014: 4) yang dimaksud dengan audit adalah:

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

Pengertian audit menurut **Sukrisno (2013:4)** adalah:

*“ Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.*

Pengertian audit juga dikemukakan oleh **Whittington, O. Ray dan**

**Kurt Pann (2012:4)** bahwa audit adalah:

*“Auditing is an examination of a company’s financial statements by a firm of independent public accountants. The audit consists of a searching investigation of the accounting records and other evidence supporting those financial statements. By obtaining an understanding of the company’s internal control, and by inspecting documents, observing of assets, making enquires within and outside the company, and performing other auditing procedures, the auditors will gather the evidence necessary to determine whether the financial statements provide a fair and reasonably complete picture of the company’s financial position and its activities during the period being audited”.*

Sedangkan pengertian Auditing menurut **Mulyadi (2009:9)** adalah:

”Secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

#### 2.1.1.2. Tipe-tipe Auditor

Dalam Mulyadi (2009: 28) tipe auditor sebagai berikut:

- “
- a. Auditor Independen  
Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditur, investor, dan instansi pemerintahan (terutama instansi pajak).
  - b. Auditor Pemerintah  
Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggung jawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah.
  - c. Auditor *Intern*  
Auditor Intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dari prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi. “

Pada dasarnya layanan/jasa yang diberikan oleh para auditor disetiap cabang *auditng* diatas adalah sama, kini setiap cabang telah terpisah dan mempunyai tanggungjawab yang berbeda dengan tingkat pekerjaan yang sama yaitu pemeriksa.

### 2.1.1.3. Audit Internal

Sukrisno (2013) menyatakan audit internal adalah:

*“Internal Audit (pemeriksaan intern) adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku”.*

*The Institute of Internal Auditors* (2009) menyatakan bahwa audit internal adalah:

*“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes”.*

Audit internal juga dinyatakan dalam Sawyer (2005: 9) yang menyatakan bahwa audit internal adalah:

*“Audit internal adalah sebuah aktivitas konsultasi dan keyakinan objektif yang dikelola secara independen di dalam organisasi dan diarahkan oleh filosofi penambahan nilai untuk meningkatkan operasional perusahaan. Audit tersebut membantu organisasi dalam mencapai tujuannya dengan menerapkan pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses pengelolaan risiko, kecukupan kontrol, dan pengelolaan organisasi”.*

Dalam Tugiman (2006: 13), standar profesi audit internal meliputi:

- “ 1. Independensi dan kemahiran unit audit internal yang membuatnya terpisah dari berbagai kegiatan yang diperiksa dan objektivitas para pemeriksa internal;
2. Keahlian dan penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama para audit internal;
3. Lingkup pekerjaan audit internal;
4. Pelaksanaan tugas audit internal;
5. Manajemen unit audit internal. “

Menurut standar profesional audit internal, fungsi audit internal yaitu melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko, pengendalian yang sistematis, teratur dan menyeluruh (Tugiman dan *Institute of Internal Auditor* dalam Islahuzzaman, 2005:3).

Islahuzzaman (2005: 3) mengemukakan bahwa dalam menjalankan fungsi internal auditnya, auditor melakukan kegiatan sebagai berikut:

- “ a. Menelaah reliabilitas dan integritas informasi keuangan dan operasi yang digunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengelompokkan dan melaporkan informasi;
- b. Menelaah sistem-sistem yang telah ditetapkan untuk menjamin ketaatan terhadap kebijakan-kebijakan, rencana-rencana, prosedur-prosedur, hukum-hukum dan peraturan-peraturan yang dapat mempengaruhi operasi dan laporan serta menentukan apakah organisasi menaatinya;
- c. Menelaah cara mengamankan harta dan kelayakannya, memeriksa kebenarannya;
- d. Menilai keekonomisan dan keefisienan sumber daya yang digunakan;
- e. Menelaah operasi atau program untuk memastikan apakah hasilnya konsisten dengan tujuan dan sasaran yang ditetapkan dan apakah operasi dan program dilaksanakan sesuai dengan rencana. “

Auditor internal yang baik adalah mereka yang mempunyai kesanggupan teknis dan pendidikan yang memadai disamping berkemampuan untuk menyesuaikan diri, bijaksana, mempunyai ketegasan sikap, jujur, independen, objektif dan mempunyai rasa tanggung jawab (Islahuzzaman, 2005: 11). Peran auditor internal dalam pelaksanaan audit manajemen/audit operasional selain mengacu pada angka-angka menurut laporan keuangan, juga audit secara kritis atas pelaksanaan peraturan yang berlaku, performance management, efektivitas, ekonomis, efisiensi usaha dan pengungkapan

penyimpangan dari kebijakan yang telah ditetapkan sebelumnya (Isslahuzzaman, 2005: 12).

#### **2.1.1.4. Tipe-tipe Audit Sektor Publik**

Dalam Bastian (2014: 4) menyatakan bahwa :

“Audit pada organisasi sektor publik didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik”.

Audit sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis atau audit sektor swasta. Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (pemda), BUMN, BUMD, dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aset kekayaan negara. Sedangkan, audit sektor bisnis dilakukan pada perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba. Audit sektor publik dan audit bisnis (swasta) sama-sama terdiri dari audit keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performance audit*), dan audit investigasi (*special audit*). (Bastian, 2014:16)

Pada setiap audit, penetapan tujuan untuk menentukan jenis audit yang dilaksanakan serta standar audit yang harus diikuti oleh auditor merupakan awalan. Audit dapat mempunyai gabungan tujuan audit keuangan dan audit kinerja, dan dapat juga mempunyai tujuan yang terbatas pada beberapa aspek dari masing-masing jenis audit di atas. Misalnya pelaksanaan audit atas kontrak pemborongan pekerjaan atau atas bantuan pemerintah kepada yayasan atau badan hukum lainnya; tujuan audit yang demikian sering kali mencakup baik tujuan audit keuangan maupun tujuan audit kinerja. Audit semacam ini umumnya disebut audit kontrak

atau audit bantuan baik itu berupa audit atas pelaksanaan sistem pengendalian internal atas masalah yang berkaitan dengan ketaatan pada peraturan perundang-undangan atau atas suatu sistem berbasis komputer.

Dalam Bastian (2014: 16), tipe-tipe audit sektor publik terdiri dari:

- “
1. Audit kepatuhan;
  2. Audit keuangan program publik;
  3. Audit kinerja sektor publik; dan
  4. Audit investigasi.”

#### **2.1.1.4.1. Audit Kepatuhan**

Dalam Bastian (2014:16) disebutkan bahwa:

“Audit kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan. Sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bukti kepatuhan.”

#### **2.1.1.4.2. Audit Keuangan Program Publik**

Dalam Bastian (2014:17) disebutkan bahwa:

“Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan mencakup audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan standar audit yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).”

Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan mencakup penentuan apakah informasi keuangan telah disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, entitas yang di audit telah mematuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan keuangan tertentu, sistem pengendalian internal tersebut baik terhadap

laporan keuangan maupun terhadap pengamanan kekayaannya telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk mencapai tujuan pengendalian. Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan dalam Bastian (2014:18) meliputi unsur berikut:

- “
1. Segmen laporan keuangan (seperti laporan pendapatan dan biaya, laporan penerimaan dan pengeluaran kas, laporan aktiva tetap), dokumen permintaan anggaran, perbedaan antara kinerja keuangan dan yang diperkirakan;
  2. Pengendalian internal mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, seperti ketentuan yang mengatur mengenai penawaran akuntansi, pelaporan bantuan, kontrak pemborongan pekerjaan (termasuk usulan proyek, jumlah yang ditagih, jumlah yang telah jatuh tempo, dan sebagainya);
  3. Pengendalian atau pengawasan internal atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva, termasuk pengendalian atau pengawasan atas penggunaan sistem berbasis komputer. “

#### **2.1.1.4.3. Audit Kinerja Sektor Publik**

Dalam Bastian (2014:18) audit kinerja adalah:

“Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja, peningkatan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi. “

Dalam Bastian (2014:18) Audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi, dan program. Jenis-jenis audit kinerja adalah sebagai berikut:

- “
1. Audit Ekonomi dan Efisiensi  
Audit ekonomi dan efisiensi menentukan apakah:
    - a. Entitas telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang dan peralatan kantor) secara hemat dan efisien;
    - b. Penyebab timbulnya ketidakhematan dan ketidakefisienan;
    - c. Entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan kehematan dan efisiensi.
  2. Audit Program  
Audit program mencakup penentuan:

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

#### **2.1.1.4.4. Audit Investigasi**

Dalam Bastian (2014:19) bahwa:

“Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan. “

Tujuan audit investigasi adalah mengadakan temuan lebih lanjut atas temuan audit sebelumnya, serta melaksanakan audit untuk membuktikan kebenaran berdasarkan pengaduan atau informasi dari masyarakat. Tanggung jawab pelaksanaan audit investigasi adalah lembaga audit satuan pengawas. Prosedur dan teknik audit investigasi mengacu pada standar auditing, dan penyesuaian dilakukan sesuai dengan keadaan yang dihadapi. Dalam merencanakan dan melaksanakan audit investigasi, auditor menggunakan *skeptic professionalism* serta menerapkan asa praduga tidak bersalah. Tim yang melaksanakan audit investigasi sebaiknya oleh tim atau minimal salah satu auditor yang telah mengembangkan temuan audit sebelumnya. Tim audit baru dapat dibentuk, apabila sumber informasi berasal dari informasi dan pengaduan masyarakat. Laporan hasil audit investigasi menetapkan siapa yang terlibat atau bertanggungjawab, dan ditandatangani oleh kepala

lembaga/satuan audit. Sumber informasi audit investigasi dalam Bastian (2014:20), adalah:

- “
- a. Pengembangan temuan audit sebelumnya;
  - b. Adanya pengaduan dari masyarakat;
  - c. Adanya permintaan dari dewan komisaris atau DPR untuk melakukan audit, misalnya karena adanya dugaan menajemen/pejabat melakukan penyelewengan.”

Program audit untuk investigasi umumnya sulit ditetapkan terlebih dahulu atau dibakukan. Kalau audit investigasi yang dilaksanakan merupakan pengembangan temuan audit sebelumnya, seperti *financial audit* dan *operational audit*, auditor dapat menyusun langkah audit yang hendak dilaksanakan. Dalam praktiknya, program tersebut mengalamibanyak penyesuaian dan perubahan. Kertas kerja audit biasa disusun sebagaimana yang tercantum dalam Bastian (2014:20) sebagai berikut:

- “
1. Kertas kerja audit yang umum, yaitu menyangkut data umum objek atau kegiatan yang diperiksa termasuk ketentuan yang harus dipenuhi;
  2. Kertas kerja audit untuk setiap orang yang diduga terlibat, yaitu berisi antara lain: identitas seseorang, tindakan yang melanggar hukum serta akibatnya yang dilengkapi dengan bukti yang mendukung. Selain itu, dapat disusun per tahapan transaksi seperti pada kasus kredit macet, antara lain; tahap permohonan kredit, tahap perhitungan 5C, tahap pencairan dan penggunaan kredit, serta tahap setelah kredit cair sampai dinyatakan macet. Kertas kerja ini harus dibuat sedemikian rupa, sehingga laporan khusus mudah dibuat.”

Dalam Bastian (2014:20) Hasil audit investigasi, pada umumnya dapat disimpulkan sebagai berikut:

- “
1. Apa yang dilaporkan masyarakat tidak terbukti;
  2. Apa yang diadukan terbukti, misalnya terjadi penyimpangan dari suatu aturan atau ketentuan yang berlaku, namun tidak merugikan negara atau perusahaan;

3. Terjadi kerugian organisasi akibat perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh pegawai;
4. Terjadi kekurangan kas atau persediaan barang milik negara/organisasi, dan bendaharawan tidak dapat membuktikan bahwa kekurangan tersebut diakibatkan bukan karena kesalahan atau kelalaian bendaharawan;
5. Terjadi kerugian negara/organisasi akibat terjadi wanprestasi atau kerugian dari perikatan yang lahir dari undang-undang;
6. Terjadi kerugian negara/organisasi akibat perbuatan melawan hukum dan tindak pidana lainnya.”

Laporan audit investigasi bersifat rahasia. Laporan tersebut akan diserahkan kepada kejaksaan. Dalam menyusun laporan, auditor tetap menggunakan asas praduga tidak bersalah. Pada umumnya, audit investigasi berisi: dasar audit, temuan audit, tindak lanjut dan saran. Sedangkan, laporan audit yang akan diserahkan kepada kejaksaan berisi temuan audit: modus operasi, sebab terjadinya penyimpangan, bukti yang diperoleh, dan kerugian yang ditimbulkan.

## **2.1.2. Kompleksitas Tugas**

### **2.1.2.1. Pengertian Kompleksitas**

Kamus Besar Bahasa Indonesia (2000:584), kompleksitas diartikan sebagai kerumitan atau keruwetan. Kompleksitas merupakan kajian atau studi terhadap sistem kompleks. kata “kompleksitas” berasal dari bahasa latin *complexice* yang artinya „totalitas“ atau „keseluruhan“, sebuah ilmu yang mengkaji totalitas sistem dinamik secara keseluruhan (Dimitrov, 2003) dalam Hokky (2003).

Secara sederhana, dapat dikatakan bahwa sebuah sistem dikatakan kompleks jika sistem itu terdiri dari banyak komponen atau sub-unit yang saling berinteraksi dan mempunyai perilaku yang menarik, namun, secara bersamaan tidak kelihatan terlalu jelas jika dilihat sebagai hasil dari interaksi antar sub-unit yang diketahui (Parwani, 2002) dalam Hokky (2003)

#### **2.1.2.2. Kompleksitas Tugas Audit**

Kompleksitas tugas merupakan suatu tugas yang kompleks dan rumit, sehingga membuat para pengambil keputusan harus meningkatkan kemampuan daya pikir dan kesabaran dalam menghadapi masalah-masalah di dalam tugas tersebut. Disini pengambil keputusan atau auditor internal pada khususnya dituntut untuk mengembangkan pola pikir, kreativitas dan inovasinya agar tugas yang kompleks tersebut dapat terselesaikan dengan lancar (Mahdy, 2012: 8).

Kompleksitas tugas 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 (Wood, 1986 dalam Engko dan Gudono, 2007). Kompleksitas audit juga bersifat penting karena kecenderungan bahwa tugas melakukan audit adalah tugas yang banyak menghadapi persoalan kompleks.

Terdapat beberapa definisi lain tentang kompleksitas tugas, antara lain yaitu kompleksitas tugas dapat didefinisikan sebagai fungsi dari tugas itu sendiri (Wood 1986). Kompleksitas tugas merupakan tugas yang tidak terstruktur, membingungkan, dan sulit. Beberapa tugas audit dipertimbangkan

sebagai tugas dengan kompleksitas tinggi dan sulit, sementara yang lain mempersepsikannya sebagai tugas yang mudah. Persepsi ini menimbulkan kemungkinan bahwa suatu tugas audit sulit bagi seseorang, namun mungkin juga mudah bagi orang lain.

Puspitasari (2005:13) mengemukakan argumen yang sama, bahwa kompleksitas tugas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu:

- “ a. Banyaknya informasi yang tidak relevan dalam artian informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan;
- b. Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya *outcome* (hasil) yang diharapkan oleh klien dari kegiatan pengauditan. “

Kompleksitas juga timbul karena tugas tersebut memiliki beberapa dimensi, seperti yang dinyatakan oleh Wood (1986: 66) dalam Engko dan Gudono, 2007 bahwa kompleksitas tugas memiliki tiga dimensi yaitu:

- “ 1. Kompleksitas komponen (Wood, 1986)  
Menurut Wood (1986: 66), kompleksitas tugas komponen adalah fungsi langsung dari jumlah tindakan berbeda yang perlu dijalankan dalam pelaksanaan tugas dan jumlah dari isyarat informasi yang berbeda yang harus diproses dalam pelaksanaan tindakan-tindakan tersebut. Jumlah tindakan meningkat, pengetahuan dan keterampilan persyaratan untuk tugas juga meningkat hanya karena ada lebih banyak kegiatan dan kejadian yang individu perlu ketahui dan mampu mengerjakannya. Konsep label kompleksitas komponen diambil dari karya Naylor dan rekan-rekannya yang menggunakan istilah merujuk kepada "informasi pengolahan dan memori atau storage permintaan kebutuhan" (Naylor, 1962; Naylor & Briggs, 1963; Naylor & Dickinson, 1969 dalam Wood, 1986: 66).  
Wood (1986: 67) mengatakan bahwa persyaratan pengetahuan dan keterampilan yang dihasilkan dari kompleksitas komponen menurun oleh tingkat karakteristik tugas lain. Ketika persyaratan pengetahuan atau keterampilan untuk pelaksanaan satu tindakan menggeneralisasi tindakan lain maka total pengetahuan atau keterampilan yang diperlukan untuk pelaksanaan tugas berkurang. Kompleksitas komponen harus mencerminkan perbedaan jumlah isyarat informasi yang diproses saat melakukan tindakan.

Tingkat kompleksitas komponen lain timbul ketika tugas melibatkan penyelesaian beberapa tugas, seperti input untuk output tugas.

Unsur-unsur dari kompleksitas komponen diadopsi dari Wood (1986) yaitu sebagai berikut:

1. Tugas yang banyak;
2. Tugas yang sulit dan membingungkan;
3. Kapasitas pengolahan informasi;
4. Sumber daya atensional.

2. Kompleksitas koordinatif (Wood, 1986)

Wood (1986) Kompleksitas koordinatif mengacu pada sifat hubungan antara input tugas dan output. Bentuk dan kekuatan hubungan antara isyarat informasi, tindakan, dan output, serta rangkaian input adalah semua aspek kompleksitas koordinatif. Lebih kompleks persyaratan waktu, frekuensi, intensitas, dan lokasi, maka semakin besar pengetahuan dan keterampilan individu untuk mengerjakan tugas itu. Kompleksitas tugas koordinatif akan tergantung pada aspek spesifik tentang hubungan antara input tugas yang sedang dipertimbangkan.

Unsur-unsur dari kompleksitas koordinatif diadopsi dari Wood (1986) yaitu sebagai berikut:

1. Tidak ada penjelasan tentang tugas dari atasan;
2. Tugas yang tidak memiliki kejelasan intruksi;
3. Tidak ada wewenang dan tanggungjawab yang jelas.

3. Kompleksitas dinamis (Wood, 1986)

Selain kompleksitas statis tindakan dan isyarat informasi yang diperlukan untuk melakukan tugas, individu sering harus beradaptasi dengan perubahan dalam menyebabkan efek rantai atausarana dan hirarki untuk tugas selama kinerja tugas. Dimensi ketiga kompleksitas tugas ini yang kita sebut kompleksitas dinamis adalah karena perubahan di negara-negara di dunia yang memiliki efek pada hubungan antara input tugas dan produk. Dalam tugas-tugas kompleks secara dinamis nilai parameter untuk hubungan antara input tugas dan produk tidak seimbang. Perubahan setelah kedua diperlukan tindakan dan isyarat informasi atau hubungan antara input dan produk dapat membuat pergeseran dalam pengetahuan atau keterampilan untuk tugas yang diperlukan.

Kedua jenis perubahan yang mengarah kepeningkatan kompleksitas dinamis adalah situasi dimana terdapat terus-menerus pergeseran dalam tingkat kompleksitas statis untuk tugas. Perubahan ini terus-menerus pada gilirannya dapat berupa diprediksi atau tak terduga di alam. Ketika perubahan sangat dapat diprediksi dengan pengetahuan yang diperlukan tentang kompleksitas tugas yang dinamis, yang akan mengontrol persyaratan pengetahuan dan keterampilan untuk tugas yang kompleksitas statis akan stabil dari waktu ke waktu. Ketika perubahan (statis) kompleksitas kurang tertib, persyaratan pengetahuan dan keterampilan untuk kompleksitas

dinamis akan dapat terus berkembang membutuhkan informasi yang luas, dan kadang-kadang kuat pengolahan informasi selama pelaksanaan tugas.

Indikator unsur-unsur dari kompleksitas dinamis diadopsi dari Wood (1986) yaitu sebagai berikut:

1. Tugas yang dituntut mempunyai beragam outcome (tugas dengan ambiguitas tinggi);
2. Ketelitian dan ketekunan;
3. Tugas yang tidak terstruktur/memiliki struktur lemah.“

Audit menjadi semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan (*task difficulty*) dan variabilitas tugas (*task variability*) audit yang semakin tinggi. Tugas dinilai kompleks karena pada tugas tersebut ternyata mempunyai jumlah atribut yang berbeda satu sama lain dalam tugas dan hubungannya terhadap masing-masing sifat yang dimiliki oleh tugas itu sendiri, artinya tugas-tugas ini mempunyai lebih banyak sumber daya pribadi yang membutuhkan perhatian, ketekunan, informasi yang lebih rinci dan detail dalam melaksanakannya, sehingga menjadikannya susah untuk dikerjakan dan membutuhkan perhatian yang ekstra untuk mendapatkan suatu hasil yang maksimal.

Keahlian yang dimiliki seseorang pasti berbeda-beda tergantung pada kapasitas yang terdapat pada dirinya masing-masing. Seseorang yang memiliki kompetensi pada suatu bidang belum tentu dia memiliki kompetensi yang sama pada bidang lainnya, begitu juga dengan tugas yang kompleks. Sebagaimana orang mungkin menganggap tugas audit dengan kompleksitas tinggi adalah sesuatu yang sulit untuk dikerjakan, akan tetapi untuk auditor yang memiliki kompetensi, maka tugas tersebut merupakan suatu kewajaran dan biasa mereka kerjakan.

Kinerja seseorang dapat diukur dengan sumberdaya yang dia miliki. Seseorang melakukan suatu pekerjaan tertentu, diasumsikan orang tersebut telah memiliki standar kompetensi dalam melakukan pekerjaan tugasnya. Sumber daya yang dimilikinya itulah yang menjadikan dia mampu untuk mengerjakan dan melaksanakan tugasnya. Akan tetapi apabila suatu tugas tersebut terlalu banyak diluar sumberdaya yang dia miliki akan menimbulkan kesulitan dalam menyelesaikan tugas, sehingga berdampak pada kinerja orang tersebut menjadi turun. Hal ini sejalan dengan pemikiran Restuningdiah dan Indriantoro (2000) dalam (Siti Asih Nadhiroh, 2010:11) mereka menyatakan bahwa:

“Peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu”.

Dengan adanya pendapat tersebut dapat meyakinkan bahwa kompleksitas yang tinggi akan menyebabkan kinerja seseorang turun tidak seperti biasanya, karena dalam mengerjakannya dia membutuhkan kemampuan yang lebih banyak daripada yang biasa dia lakukan. Hal itu lah yang membuat tugas-tugas semacam ini sulit untuk dikerjakan.

### **2.1.3. Profesional Skeptisisme**

#### **2.1.3.1. Pengertian Profesional**

Profesionalisme menurut *The Institute Of Chartered Accountants In Australia* (2009) adalah sebagai berikut:

*“A vocation or occupation requiring advanced training and usually involving mental rather than manual work. Extensive training must be undertaken to be able to practice in the profession. A significant amount of the training consists of intellectual component. The profession provides a valuable service to the community.”*

Artinya, profesionalisme adalah suatu karakteristik individu dalam bidang khusus atau pekerjaan yang mensyaratkan serangkaian pembinaan tingkat lanjut terutama pembinaan yang berhubungan dengan mentalitas dan tidak hanya mencakup pembinaan mekanisme pekerjaan. Pembinaan mutu yang ditingkatkan secara berkelanjutan tersebut harus diaplikasikan pada profesi. Komponen paling signifikan dari pembinaan berkelanjutan tersebut adalah komponen pembinaan intelektual. Auditor yang profesional dalam pekerjaannya mampu menyediakan sejumlah jasa bernilai tinggi untuk lingkungan sekitarnya.

Dalam Tugiman (2006: 27) menyebutkan bahwa:

*“Kemampuan profesional merupakan tanggung jawab bagian audit internal dan setiap auditor internal. Pimpinan audit internal dalam setiap pemeriksaan haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama atau keseluruhan memiliki pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.”*

### **2.1.3.2. Pengertian Skeptisisme**

Skeptisisme, berasal dari kata skeptis, Islahuzzaman (2012: 429) menyebutkan bahwa skeptisisme adalah:

*“Bersikap ragu-ragu terhadap pernyataan-peernyataan yang belum cukup kuat dasar-dasar pembuktiannya. Tidak begitu percaya saja, tapi perlu pembuktian.”*

Sikap skeptis adalah sebuah pendirian di dalam epistemologi (filsafat pengetahuan) yang menyangsikan kenyataan yang diketahui baik ciri-cirinya maupun eksistensinya. Para skeptikus sudah ada sejak zaman Yunani kuno, tetapi

di dalam filsafat modern, Rene Descartes adalah perintis sikap ini dalam metode ilmiah. Kesangsian descartes dalam metode kesangsianya adalah sebuah sikap skeptis, tetapi skeptis-isme macam itu bersifat metodis, karena tujuan akhirnya adalah untuk mendapatkan kepastian yang tak tergoyangkan. Skeptis juga bisa dianggap sebagai sifat. Kadang kita juga melakukannya tanpa kita sadari. Ketika kita mendengar bahwa ada cerita kita diculik pocong tentu saja kita mengerutkan kening. Kemudian kita tidak mempercayai dengan mudah, kita anggap isapan jempol, urban legend, palsu. Orang skeptis bisa memberikan argumen-argumen keberatan terhadap cerita tersebut. Mereka meminta bukti, menyodorkan fakta kenapa cerita itu tak mungkin dan lain sebagainya. Sifat semacam ini penting bagi ilmu pengetahuan. Ilmu pengetahuan memerlukan suatu kepastian yang seakurat mungkin karena itu ilmuan diharapkan skeptis. Ilmuan tidak boleh langsung percaya begitu saja terhadap berita, percobaan dan lain sebagainya. Ini karena metode dalam ilmu pengetahuan yang ketat.

#### **2.1.3.3. Pengertian Profesional Skeptisisme**

Audit atas laporan keuangan berdasarkan atas standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap profesional skeptisisme (SPAP, 2011). Profesional skeptisisme dapat dilatih oleh auditor dalam melaksanakan tugas audit dan dalam mengumpulkan bukti yang cukup untuk mendukung atau membuktikan asersi manajemen. Sikap skeptis dari auditor ini diharapkan dapat mencerminkan kemahiran profesional dari seorang auditor.

Skeptisisme, berasal dari kata skeptis, dalam buku yang berjudul "Istilah-istilah Akuntansi & Auditing" disebutkan bahwa skeptisisme profesional adalah:

"tingkah laku yang melibatkan sikap yang selalu mempertanyakan dan penentuan kritis atas bukti audit. Auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen jujur atau tidak jujur. (Islahuzzaman, 2012)

Secara khusus dalam audit, Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2011) menjelaskan bahwa profesional skeptisisme adalah sikap yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi bukti audit secara kritis. Pengertian serupa dijelaskan dalam *International Standards on Auditing* (IAASB, 2009) skeptisisme profesional adalah sikap yang meliputi pikiran yang selalu bertanyanya (*questioning mind*), waspada (*alert*) terhadap kondisi dan keadaan yang mengindikasikan adanya kemungkinan salah saji material yang disebabkan oleh kesalahan atau kesengajaan (*fraud*), dan penilaian (*assessment*) bukti-bukti audit secara kritis.

Di dalam SPAP (Standar Profesi Akuntan Publik, 2011:230.2), menyatakan bahwa sikap profesional skeptisisme harus digunakan dalam proses pengumpulan dan penilaian bukti selama proses audit. Profesional skeptisisme auditor juga sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Skeptisisme profesional auditor merupakan sikap (*attitude*) auditor dalam melakukan penugasan audit dimana sikap ini mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Karena bukti audit ini dikumpulkan dan dinilai selama proses audit, maka skeptisisme

profesional harus digunakan selama proses tersebut (IAI 2000, SA seksi 230; AICPA 2011, AU 230). Skeptisisme merupakan manifestasi dari obyektifitas. Skeptisisme tidak berarti bersikap sinis, terlalu banyak mengkritik, atau melakukan penghinaan.

Profesional skeptisisme juga dinyatakan dari *American Institute of Certified Public Accountant* (AICPA) yang merupakan suatu organisasi profesi akuntan publik di Amerika, AICPA mendefinisikan:

***“Professional skepticism in auditing implies an attitude that include a questioning mind and a critical assessment of auditing evidence without being obsessively suspicious or skeptical. The auditors are expected to exercise professional skepticism in conducting to audit, and in gathering evidence sufficient to support or refute management assertion. (AU 316 AICPA)”***

Internasional Federation of Accountant (IFAC) mendefinisikan *professional skepticism* dalam konteks *evidence assessment* atau penilaian atas bukti menyatakan bahwa:

***“skepticism means the auditor makes a critical assessment, with a questioning mind, of the validity of audit evidence obtained and is allert to audit evidence that contradicts or brings into the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance” (ISA 200.16).***

Dalam (Tuanakotta, 2011: 78) unsur-unsur *professional skepticism* dalam definisi IFAC:

- “ - *acritical assessment* – ada penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja;
- *with a question mind* – dengan cara berfikir yang terus menerus bertanya dan mempertanyakan;
- *of the validity of audit evidence obtained* – keabsahan dari bukti yang diperoleh;

- *allert to audit evidence that contradicts* – waspada terhadap bukti yang kontradiktif;
- *brings into question the reliability of documents and responses to inquiries and other information* – mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lainnya;
- *obtained from management and those charged with governance* - yang diperoleh dari manajemen dan mereka yang berwenang dalam pengelolaan (perusahaan). “

Secara spesifik berarti adanya suatu sikap kritis terhadap bukti audit dalam bentuk keraguan, pertanyaan atau ketidak setujuan dengan pernyataan klien atau kesimpulan yang dapat diterima umum. Evaluasi kritis atas bukti audit terhadap informasi yang ditemukan atau kondisi-kondisi lainnya oleh kecurangan mungkin telah terjadi, auditor harus menginvestigasi masalah--masalah yang ada secara menyeluruh, mendapatkan bukti tambahan jika diperlukan, dan berkonsultasi dengan anggota tim lainnya. Auditor harus berhati-hati dan mempertimbangkan apakah salah saji lainnya mungkin juga telah terjadi.

Auditor menerapkan sikap skeptisisme profesional pada saat mengajukan pertanyaan dan menjalankan prosedur audit, dengan tidak cepat puas dengan bukti audit yang kurang persuasive yang hanya didasarkan pada kepercayaan bahwa manajemen dan pihak terkait bersikap jujur dan mempunyai integritas (IFAC 2004, ISA 240.23-25). Dalam ISA No. 200, dikatakan bahwa sikap skeptisisme profesional berarti auditor membuat penaksiran yang kritis (*critical assessment*), dengan pikiran yang selalu mempertanyakan (*questioning mind*) terhadap validitas dari bukti audit yang diperoleh, waspada terhadap bukti audit yang bersifat kontradiksi atau menimbulkan pertanyaan sehubungan dengan reliabilitas dari dokumen, dan memberikan tanggapan terhadap pertanyaan-

pertanyaan dan informasi lain yang diperoleh dari manajemen dan pihak yang terkait (IFAC 2004). Skeptisisme profesional dalam penelitian ini menggunakan definisi yang digunakan oleh standar profesional akuntan publik di Indonesia yaitu sebagai sikap auditor yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit (IAI 2000, SA seksi 230.06; AICPA 2002, AU 230.07).

#### **2.1.3.4. Pentingnya Profesional Skeptisisme**

Profesional skeptisisme sangat dibutuhkan untuk meningkatkan kualitas audit yang diberikan oleh auditor. Sikap yang seperti ini lah seorang auditor akan lebih berinisiatif untuk mencari informasi lebih lanjut dari manajemen mengenai keputusan-keputusan yang akan diambil, dan menilai kinerjanya sendiri dalam menggali bukti-bukti audit yang mendukung keputusan-keputusan yang diambil oleh manajemen tersebut.

Berbagai jenis profesi mengenai profesional skeptisisme banyak ditekankan khususnya seorang auditor. Umumnya profesi yang membutuhkan jiwa profesional skeptisisme adalah profesi yang berhubungan dengan pengumpulan dan penilaian bukti-bukti secara kritis, dan melakukan pertimbangan keputusan berdasarkan bukti yang dikumpulkan. Profesi-profesi yang dirujuk antara lain: detektif, polisi, auditor, pengacara dan hakim, penyidik. Namun dari berbagai bidang profesi dan akademis yang membutuhkan skeptisisme profesional hanya auditor yang menyaratkan profesional skeptisisme dalam standar profesionalnya (Hurt, 2003).

Faktanya, skeptisisme profesional dalam auditing adalah sangat penting

karena:

- “
1. skeptisisme profesional merupakan syarat yang harus dimiliki auditor yang tercantum didalam standar audit (SPAP);
  2. perusahaan-perusahaan audit internasional menyaratkan penerapan skeptisisme profesional dalam metodologi audit mereka;
  3. skeptisisme profesional merupakan bagian dari pendidikan dan pelatihan auditor; dan
  4. literatur akademik dan profesional di bidang auditing menekankan pentingnya skeptisisme profesional. (Quadackers, 2009).“

Unsur-unsur dalam *Professional Skepticism* menurut definisi IFAC ada

6 macam (Tuanakotta, 2011: 78) yaitu:

- “
- a. ***A Critical Assesment***  
Dalam IFAC menjelaskan bahwa unsur *professional skepticism* adalah *a critical assesment* yang dimaksudkan ada penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja.
  - b. ***With a Questioning Mind***  
Dalam IFAC dijelaskan dengan cara berfikir yang terus menerus bertanya dan mempertanyakan.
  - c. ***Of the Validity of Audit Evidance Obtained***  
Dalam IFAC menjelaskan bahwa auditor harus mensahihkan dari bukti audit yang didapat atau diperoleh.
  - d. ***Alert to Audit Evidance That Contradicts***  
Dalam IFAC dijelaskan bahwa auditor diharuskan untuk waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif.
  - e. ***Brings into Question the Reliability of Document and responses to Inquiries and Other Information***  
Dalam IFAC menjelaskan bahwa auditor harus terus menerus mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain.
  - f. ***Obtained from Management and Those Charged With Governance***  
Dalam IFAC menjelaskan data yang diperoleh dari manajemen dan mereka yang berwenang dalam pengelolaan (perusahaan) “ .

### 2.1.3.5. Karakteristik Profesional Skeptisisme

Menurut Hurt et al, (2010) dalam Ananda (2014) karakteristik sketisisme profesional dibentuk oleh beberapa faktor, seperti:

- “1. Memeriksa dan Menguji Bukti (*Examination of Evidence*)  
Karakteristik yang berhubungan dengan pemeriksaan dan pengujian bukti (*examination of evidence*) terdiri dari:
  - a. *Question Mind*  
Adalah karakter skeptis seorang untuk mempertanyakan alasan, penyesuaian, dan pembuktian akan sesuatu. Karakteristik skeptis ini bentuk dari beberapa indikator:
    - a) Menolak suatu pernyataan atau *statement* tanpa pembuktian yang jelas;
    - b) Mengajukan banyak pertanyaan untuk pembuktian akan suatu hal.
  - b. *Suspension on Judgment*  
Adalah karakter skeptis yang mengindikasikan seseorang butuh waktu lebih lama untuk membuat pertimbangan yang matang, dan menambahkan informasi tambahan untuk mendukung pertimbangan tersebut. Karakter skeptis ini dibentuk dari beberapa indikator:
    - a) Membutuhkan informasi yang lebih lama;
    - b) Membutuhkan waktu yang lama namun matang untuk membuat suatu keputusan;
    - c) Tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum terungkap.
  - c. *Search for Knowledge*  
Adalah karakter skeptis seseorang yang didasari oleh rasa ingin tahu (*curiosity*) yang tinggi. Karakteristik skeptis ini dibentuk dari beberapa indikator:
    - a) Berusaha untuk mencari dan menemukan informasi baru;
    - b) Adalah sesuatu yang menyenangkan jika menemukan hal-hal yang baru;
    - c) Tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum terungkap.
2. Memahami Penyedia Informasi (*Understanding Evidence Providers*)  
Karakteristik yang berhubungan dengan pemahaman akan penyedia informasi (*understanding evidence providers*) adalah *interpersonal understanding*.
  - a. *Interpersonal Understanding*  
Adalah karakter skeptis seseorang yang dibentuk dari pemahaman tujuan, motivasi, dan integritas dari penyedia informasi. Karakter skeptis ini dibentuk dari beberapa indikator:
    - a) Berusaha untuk memahami perilaku orang lain;

- b) Berusaha untuk memahami alasan mengapa seseorang berperilaku;
- 3. Mengambil Tindakan atas Bukti (*Acting in the Evidence*)  
Karakteristik yang berhubungan dengan pengambilan tindakan atas bukti (*acting in the evidence*) adalah *self confidence* dan *self determination*.
  - a. *Self Confidence*  
Adalah sikap seseorang untuk percaya diri secara profesional untuk bertindak atas bukti yang sudah dikumpulkan. Karakteristik ini terdiri dari indikator:
    - a) Percaya akan kapasitas dan kemampuan diri sendiri.
  - b. *Self Determination*  
Adalah sikap seseorang untuk menyimpulkan secara objektif atas bukti yang sudah dikumpulkan. Karakter skeptis ini bentuk dari beberapa indikator:
    - a) Tidak langsung menerima atau membenarkan pernyataan dari orang lain;
    - b) Berusaha untuk mempertimbangkan penjelasan orang lain;
    - c) Menekankan pada suatu hal yang bersifat tidak konsisten (*inconsistent*);
    - d) Tidak mudah untuk dipengaruhi oleh orang lain atau suatu hal “.

#### **2.1.4. Kualitas Audit**

##### **2.1.4.1. Pengertian Kualitas**

Kamus Besar bahasa Indonesia (2000:533) mendefinisikan kualitas adalah:

“Kualitas adalah tingkat baik buruknya suatu taraf (mutu)”.

Menurut Garvin (1990) J.Supranto (1995) Ridwan Widagdo, Sukma Lesmana, Soni Agus Irwanndi (2002:562) mengemukakan bahwa ada lima perspektif kualitas yang berkembang, kelima perspektif itu adalah:

- “
1. *Transcedental Approach* yaitu pendekatan yang memandang bahwa kualitas sebagai *innate Excellence*, dimana kualitas dapat dirasakan atau diketahui tetapi sulit didefinisikan dan dioperasionalkan. Sudut pandang ini biasanya dioperasionalkan dalam dunia seni.
  2. *Product based Approach* yaitu pendekatan ini menganggap bahwa kualitas merupakan karakteristik atau atribut yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur.

3. *User Based Approach* adalah pendekatan yang didasarkan pada pemikiran bahwa kualitas tergantung pada orang yang memandangnya, sehingga produk yang paling memuaskan preferensi seseorang merupakan produk yang berkualitas paling tinggi.
4. *Manufacturing Based Approach* adalah pendekatan *Supply Based* dan terutama yang memperhatikan praktik-praktik perekayasaan dan manufacturing serta mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau sama dengan persyaratan.
5. *Value Based Approach* adalah pendekatan yang memandang kualitas dari segi nilai dan harga. “

#### **2.1.4.2. Pengertian Kualitas Audit**

De Angelo (dalam Alim dkk, 2007) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi *auditee*. Dalam Sektor Publik, *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Lowenshon *et al*, 2005). Standar audit menjadi bimbingan dan ukuran kualitas kinerja auditor (Messier *et al*, 2005).

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) melalui Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) Nomor 01 Tahun 2007 menyatakan definisi kualitas hasil pemeriksaan yaitu:

“Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatuhan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan”.

Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008, pengukuran kualitas audit atas laporan keuangan, khususnya yang dilakukan oleh APIP, wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Dalam lampiran 3 SPKN disebutkan bahwa:

“Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Perhatian secara terus-menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material beserta rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan yang dilakukan” (paragraf 17).

Audit yang berkualitas adalah audit yang dapat ditindaklanjuti oleh *auditee*. Kualitas ini harus dibangun sejak awal pelaksanaan audit hingga pelaporan dan pemberian rekomendasi.

#### **2.1.4.3. Komponen Audit Yang Berkualitas**

Audit yang berkualitas adalah audit yang dapat ditindaklanjuti oleh *auditee*. Kualitas ini harus dibangun sejak awal pelaksanaan audit hingga pelaporan dan pemberian rekomendasi, yang meliputi kualitas proses, apakah audit dilakukan dengan cermat, sesuai prosedur, sambil terus mempertahankan sikap skeptis.

Dalam audit pemerintahan, auditor dituntut untuk memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian bukan hanya metode dan teknik audit, akan tetapi segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah.

Dalam lampiran 2 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) disebutkan bahwa:

“Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki: Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan; Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan)” (paragraf 10) dan

“Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian di bidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa” (paragraf 11).”

Dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, diatur tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara yang dilakukan oleh dan atau atas nama Badan Pemeriksaan Keuangan (pasal 1 butir (3)). Karena APIP adalah auditor internal dalam lembaga eksekutif dan dibentuk untuk membantu pimpinan dilingkungan lembaga eksekutif, baik ditingkat Presiden, Menteri, Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND) sampai ke tingkat pemerintah daerah Provinsi, Kabupaten dan Kota. Dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor internal pemerintah, Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) menggunakan Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (SA-APIP) yang diterbitkan

oleh Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dalam peraturan Menpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008.

Standar Audit APIP adalah kriteria atau ukuran minimal untuk melakukan kegiatan audit yang wajib dipedomani oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP). Kepercayaan masyarakat terhadap mutu (kualitas) jasa audit pemerintah khususnya harus dijaga, oleh karena itu auditor diharapkan melaksanakan program jaminan kualitas audit. Standar Audit APIP (SA-APIP) yang dinyatakan oleh PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan audit serta standar pelaporan audit.

#### **2.1.4.3.1. Standar Umum menyatakan:**

- “1. Visi, misi, tujuan, kewenangan dan tanggungjawab APIP harus dinyatakan secara tertulis, disetujui dan ditandatangani oleh pimpinan tertinggi organisasi;
2. Pimpinan APIP bertanggungjawab kepada pimpinan tertinggi organisasi agar tanggungjawab pelaksanaan audit dapat terpenuhi;
3. Auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukan;
4. Jika independensi atau obyektifitas terganggu baik secara faktual maupun penampilan, maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP;
5. Auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata satu (S-1) atau yang setara;
6. Kompetensi teknis yang harus dimiliki auditor adalah auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi;
7. Auditor harus mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*);
8. APIP dapat menggunakan tenaga ahli apabila APIP tidak mempunyai keahlian yang diharapkan untuk melaksanakan penugasan;
9. Auditor harus menggunakan keahlian profesional dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dengan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan;
10. Auditor harus mematuhi kode etik yang ditetapkan. “

**2.1.4.3.2. Standar Pelaksanaan Audit menyatakan:**

- “1. Dalam setiap penugasan audit, auditor harus menyusun rencana kerja yang terdiri dari penetapan sasaran, ruang lingkup, metodologi, dan alokasi sumberdaya;
2. Pada setiap tahap audit, pekerjaan auditor harus disupervisi secara memadai untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatkan kemampuan auditor;
3. Auditor harus mengumpulkan dan menguji bukti untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit;
4. Auditor harus mengembangkan temuan yang diperoleh selama pelaksanaan audit;
5. Auditor harus menyiapkan dan menata-usahakan dokumen audit kinerja dalam bentuk kertas kerja audit. Dokumen audit harus disimpan secara tertib dan sistematis agar dapat secara efektif diambil kembali, dirujuk dan dianalisis. “

**2.1.4.3.3. Standar Pelaporan menyatakan:**

- “1. Auditor harus membuat laporan hasil audit sesuai dengan penugasannya yang disusun dalam format yang sesuai, segera setelah selesai melakukan audit;
2. Laporan hasil audit harus dibuat secara tertulis dan segera, yaitu pada kesempatan pertama setelah berakhirnya pelaksanaan audit;
3. Laporan hasil audit harus dibuat dalam bentuk dan isi yang dapat dimengerti oleh auditi dan pihak lain yang terkait;
4. Auditor harus melaporkan adanya kelemahan atas sistem pengendalian intern auditi;
5. Auditor harus melaporkan adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatuhan;
6. Laporan hasil audit harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan serta jelas dan ringkas mungkin;
7. Auditor harus meminta tanggapan atas pendapat terhadap kesimpulan, temuan, rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh auditi secara tertulis dari pejabat auditi yang bertanggungjawab;
8. Laporan hasil audit diserahkan kepada pimpinan organisasi, auditi, dan pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil audit sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. “

Dalam SA-APIP menyatakan Laporan Hasil Audit (LHA) merupakan hasil dari akhir proses pemeriksaan yang berguna untuk mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada auditi dan pihak lain yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan, menghindari kesalahpahaman atas hasil audit, menjadi bahan untuk melakukan tindakan perbaikan bagi auditi dan instansi terkait dan memudahkan pemantauann tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

Cara yang efektif untuk menjamin suatu kegiatan audit dilakukan secara wajar, lengkap dan objektif adalah dengan kegiatan audit tersebut mendapatkan reviu dan tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa, tanggapan atau pendapat tidak hanya mencakup kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan, atau tidak ketidakpatuhan yang dilaporkan oleh pemeriksa, tetapi juga tindakan perbaikan yang direncanakan.

#### **2.1.4.4. Karakteristik Kualitas Audit**

Sebagaimana yang telah tercantum dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) No. 01 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) (SPKN, 2007: 30) dalam lampiran II disebutkan bahwa:

“Kemahiran profesional menuntut pemeriksa untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan

pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti. Karena bukti dikumpulkan dan dievaluasi selama pemeriksaan, skeptisme profesional harus digunakan selama pemeriksaan.”

Selain itu juga, dalam lampiran II (SPKN, 2007: 30) disebutkan bahwa:

“Pemeriksa tidak boleh menganggap bahwa manajemen entitas yang diperiksa tidak jujur, tetapi juga tidak boleh menganggap bahwa kejujuran manajemen tersebut tidak diragukan lagi. Dalam menggunakan skeptisme profesional, pemeriksa tidak boleh puas dengan bukti yang kurang meyakinkan walaupun menurut anggapannya manajemen entitas yang diperiksa adalah jujur.”

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) No. 01 Tahun 2007, laporan hasil pemeriksaan harus mencakup:

- a. Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan;
- b. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan;
- c. Hasil pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan, dan rekomendasi;
- d. Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan;
- e. Pelaporan informasi rahasia apabila ada.”

Unsur-unsur kualitas laporan menurut SPKN No. 01 tahun 2007 adalah laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin. Adapun penjelasan mengenai karakteristik kualitas laporan pemeriksaan adalah sebagai berikut:

- “ 1. Tepat Waktu  
Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan. Karakteristik mengenai tepat waktu terdiri dari beberapa indikator, yaitu:
  - a. Merencanakan penerbitan laporan keuangan;
  - b. Mempertimbangkan adanya laporan hasil pemeriksaan sementara.

2. Lengkap  
Karakteristik mengenai kelengkapan terdiri dari beberapa indikator, yaitu:
  - a. Memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan;
  - b. Memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan
  - c. Memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan.
3. Akurat  
Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil pemeriksaan dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil pemeriksaan dari substansi laporan tersebut. Indikator dari keakuratan adalah:
  - a. Bukti yang disajikan dan temuan itu disajikan dengan tepat.
4. Obyektif  
Obyektivitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan. Indikator dari obyektif yaitu:
  - a. Laporan hasil pemeriksaan harus adil dan tidak menyesatkan;
  - b. Menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggung jawab.
5. Meyakinkan  
Indikator dari unsur meyakinkan terdiri dari:
  - a. Laporan harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan;
  - b. Menyajikan temuan;
  - c. Menyajikan simpulan;
  - d. Menyajikan rekomendasi yang logis;
6. Jelas  
Indikator dari unsur jelas terdiri dari:
  - a. Laporan harus mudah dibaca dan dipahami;
  - b. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sederhana mungkin;
  - c. Membuat ringkasan laporan untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga diperhatikan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan.

#### 7. Ringkas

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang dari yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Indikator dari unsur ringkas terdiri dari:

- a. Menghindari pengulangan bahasan pada laporan hasil pemeriksaan. “

### 2.2. Tinjauan Peneliti Terdahulu

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti variabel-variabel yang mempengaruhi kualitas audit. Variabel-variabel tersebut adalah pengaruh kompleksitas tugas dan profesional skeptisisme terhadap kualitas audit. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian terdahulu. Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh kompleksitas tugas dan profesional skeptisisme terhadap kualitas audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) diantaranya dikutip dari berbagai sumber. Penelitian yang relevansi dengan kualitas audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) dapat dilihat pada tabel 2.1. Penelitian tersebut dijabarkan seagai berikut:

**Tabel 2.1**  
**Hasil Penelitian Terdahulu**

Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan dengan Penelitian Sekarang
Sulastri Mustika, Dandes Rifa, Herawati (2013)	Pengaruh <i>Moral Reasoning</i> Dan Skeptisisme Professional Auditor Pemerintah Terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah DI Kota Padang.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Moral Reasoning</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Kota Padang.</li> <li>- <i>Skeptisisme professional</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah Kota Padang.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peneliti terdahulu melakukan penelitian pada seluruh auditor kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Sumatera barat, sedangkan penelitian sekarang pada seluruh auditor Inspektorat daerah Kabupaten Cianjur.</li> </ul>
Widiarta (2013)	Pengaruh <i>Gender</i> , Umur dan Kompleksitas Tugas Auditor pada Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik di Bali.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Gender</i> auditor tidak berpengaruh secara signifikan pada kualitas audit karena probabilitas sebesar 0,034 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,025.</li> <li>- Umur auditor berpengaruh signifikan pada kualitas audit.</li> <li>- Kompleksitas tugas berpengaruh secara signifikan pada kualitas audit.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Variabel independen dalam penelitian sekarang ini tidak menggunakan variabel <i>gender</i> dan umur.</li> <li>- Penelitian sekarang ini hanya menggunakan salah satunya variabel independenya yakni kompleksitas tugas saja.</li> </ul>

<p>Hasbullah, Ni Luh Gede erni Sulindawati, Nyoman Trisna Herawati (2014)</p>	<p>Pengaruh keahlian Audit, Kompleksitas Tugas, dan Etika Profesi terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Inspektorat Pemerintah Kota Denpasar dan Inspektorat Pemerintah Kabupaten Gianyar)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Keahlian audit memiliki pengaruh secara positif terhadap kualitas audit.</li> <li>- Kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan semakin tinggi tingkat kompleksitas tugas yang diemban oleh auditor, maka semakin rendah kualitas audit yang dihasilkan. Begitu pula sebaliknya semakin rendah tingkat kompleksitas tugas yang dimiliki oleh auditor, maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peneliti terdahulu melakukan penelitian pada Inspektorat Pemerintah Kota Denpasar dan Inspektorat Pemerintah Kabupaten Gianyar, sedangkan penelitian sekarang ini melakukan penelitian pada Inspektorat Daerah Kabupaten Cianjur.</li> <li>- Penambahan variabel penelitian independen yakni Profesional Skeptisisme.</li> <li>- Penelitian sekarang ini hanya mengambil satu variabel penelitian dari penelitian terdahulu yakni kompleksitas tugas.</li> </ul>
<p>Rita Anugerah, Sony Harsono Akbar (2014)</p>	<p>Pengaruh Kompetensi, Kompleksitas Tugas dan Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.</li> <li>- Kompleksitas tugas tidak memberi pengaruh kepada kualitas audit.</li> <li>- Skeptisme profesional auditor mempengaruhi kualitas auditnya.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peneliti terdahulu melakukan penelitian pada auditor yang berada pada 12 pemerintahan kabupaten/kota dan 1 pemerintahan provinsi di Riau, sedangkan penelitian</li> </ul>

			<p>sekarang ini pada Inspektorat Daerah Kabupaten Cianjur.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Variabel kompleksitas diteliti kembali dalam penelitian ini guna memperoleh hasil yang berbeda berdasarkan penelitian sebelumnya agar mendapatkan hasil yang maksimal.</li> </ul>
<p>Ade Wisteri Sawitri Nandari, Made Yenni Latrini (2015)</p>	<p>Pengaruh Sikap Skeptis, Independensi, Penerapan Kode Etik, dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sikap skeptis tidak memiliki pengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini dikarenakan penelitian dilapangan sebagian besar respondennya adalah auditor junior.</li> <li>- Independensi auditor tidak memiliki pengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.</li> <li>- Kode Etik Akuntan Publik berpengaruh terhadap kualitas audit.</li> <li>- Akuntabilitas tidak memiliki pengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peneliti terdahulu melakukan penelitian pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali, sedangkan penelitian sekarang ini dilakukan pada Inspektorat Daerah Kabupaten Cianjur.</li> <li>- Variabel Sikap Skeptis diteliti kembali dalam penelitian ini dengan diubah kosa katanya menjadi <i>Profesional Skeptisisme</i>.</li> </ul>

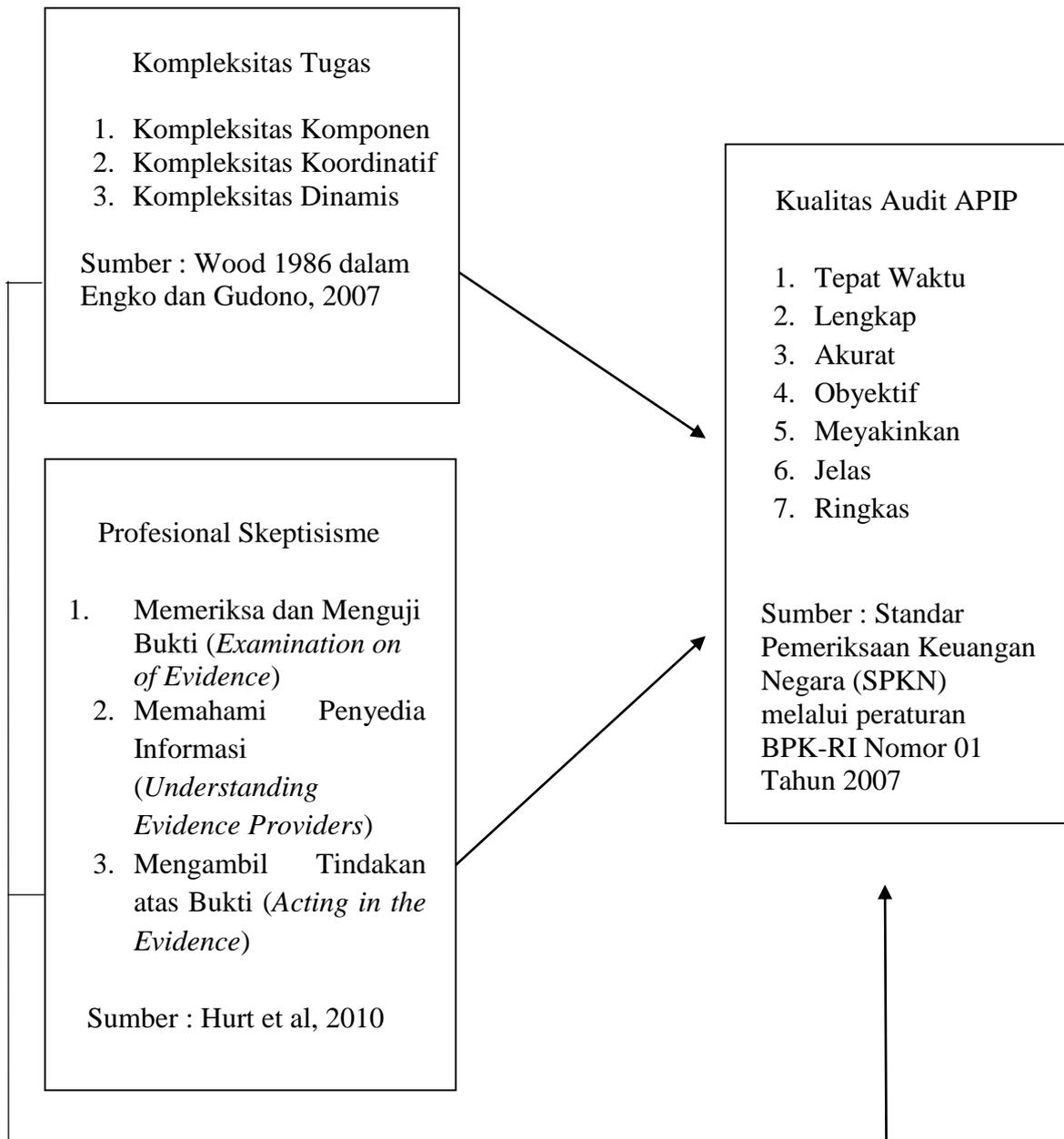
<p>Andy Dwi Cahyono, Andy Fetta Wijaya, Tjahjanulin Domai (2015)</p>	<p>Pengaruh Kompetensi, Independensi, Obyektivitas, Kompleksitas Tugas, dan Integritas Auditor terhadap Kualitas Hasil Audit.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kompetensi auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.</li> <li>- Independensi auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.</li> <li>- Obyektivitas seorang auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.</li> <li>- Kompleksitas auditor berpengaruh secara negatif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Semakin kompleks tugas seorang auditor maka semakin menurun kualitas hasil pemeriksaannya.</li> <li>- Integritas auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.</li> <li>- Kompetensi, Independensi, Obyektivitas, Kompleksitas tugas, dan Integritas auditor secara bersama-sama berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peneliti terdahulu melakukan penelitian pada Aparat Inspektorat Kabupaten Madiun, sedangkan penelitian sekarang ini dilakukan pada Inspektorat Daerah Kabupaten Cianjur.</li> <li>- Penelitian ini hanya mengambil satu variabel penelitian untuk diuji kembali yakni kompleksitas tugas.</li> </ul>
--	---	---	---

### **2.3. Kerangka Pemikiran**

Suatu pemerintahan yang baik harus membuka pintu yang seluas-luasnya agar semua pihak yang terkait dalam pemerintahan tersebut dapat berperan serta atau berpartisipasi secara aktif dimana jalannya pemerintahan harus diselenggarakan secara transparan dan pelaksanaan pemerintahan tersebut harus dapat dipertanggungjawabkan. Kerangka pemikiran juga didasari oleh penelitian sebelumnya yang bertujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai pengaruh kompleksitas tugas dan profesional skeptisisme terhadap kualitas audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).

Dari kerangka pemikiran, maka dapat digambarkan alur hubungan antara kompleksitas tugas dan profesional skeptisisme terhadap kualitas audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).

Penjelasan mengenai kompleksitas tugas dan profesional skeptisisme terhadap kualitas audit yang dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran. Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk lebih menjelaskan mengenai hubungan antara variabel independen dan variabel dependen dalam paradigma sebagai berikut:



**Gambar 2.1**  
**Paradigma Penelitian**

### 2.3.1. Hubungan Kompleksitas Tugas terhadap Kualitas Audit

Kompleksitas tugas didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas, dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dihadapi seorang pembuat

keputusan (Wood,1986 dalam Engko dan Gudono, 2007). Persepsi individu tersebut menimbulkan kemungkinan bahwa suatu tugas audit sulit bagi seseorang, namun mudah bagi orang yang lain. Pada tugas-tugas yang membingungkan (*ambiguous*) dan tidak terstruktur, alternatif-alternatif yang tidak dapat didefinisikan, sehingga data tidak dapat diperoleh dan *output* nya tidak dapat diprediksi.

Menurut Libby dan Lipe (1992) dan Kennedy (1993) dalam Marganingsih dan Martani (2009: 9) menyatakan bahwa kompleksitas penugasan audit sebagai alat untuk meningkatkan kualitas kerja. Hal tersebut dapat mempengaruhi usaha auditor untuk mencapai hasil audit yang berkualitas dengan peningkatan kualitas kerja. Iskandar dan Zuraidah (2011: 15) menyatakan bahwa tingkat kompleksitas tugas meningkat, penilaian kinerja auditor berkurang. Dalam melaksanakan tugas-tugas kompleks, auditor mungkin memiliki kesulitan mengkoordinasikan berbagai isyarat secara bersamaan atau memahami situasi yang ambigu, sehingga mengurangi kinerja mereka. Dalam penelitian Ruhayat (2012: 27) menyatakan bahwa tugas yang banyak dan tidak struktur menjadikan orang yang mengerjakannya semakin bingung, sehingga tugas tersebut sulit untuk dikerjakan dengan benar.

Kemudian Muhshyi (2013: 100) menyatakan bahwa:

“semakin sulit untuk menyelesaikan tugas yang harus diselesaikannya dan menurunkan kualitas audit yang akan dihasilkan. Apabila pembagian tugas yang dilakukannya berkaitan satu sama lain dan tugas-tugas dibebankan tertuju pada seseorang, maka orang tersebut akan lebih tahu pada tugasnya dan bisa fokus pada pekerjaan yang diembannya dan akan mempercepat untuk menyelesaikan tugasnya.”

### **2.3.2. Hubungan Profesional Skeptisisme terhadap Kualitas Audit**

Penerapan tingkat skeptisisme dalam audit sangatlah penting karena dapat mempengaruhi efektivitas dan efisiensi audit. Skeptisisme yang terlalu rendah akan memperburuk efektivitas audit, sedangkan terlalu tinggi juga akan meningkatkan biaya yang harus dikeluarkan (*Financial Reporting Council, 2010*). Oleh karena itu, dalam melaksanakan audit, auditor seharusnya tidak serta merta membuat pola pikir bahwa dalam informasi keuangan yang disediakan oleh manajemen terdapat salah saji material atau kecurangan yang disengaja. Namun, seiring dengan proses pengumpulan bukti-bukti audit, auditor dapat meningkatkan kewaspadaannya jika terdapat kemungkinan informasi keuangan tersebut terdapat salah saji yang bersifat material atau kecurangan yang disengaja.

Auditor yang disiplin menerapkan profesional skeptisisme tidak akan terpaku pada prosedur yang tertera dalam program audit. Sehingga menghasilkan hasil kualitas audit yang lebih baik (Tuanakotta, 2011). Profesional skeptisisme sangat diperlukan untuk meningkatkan kualitas audit, karena dengan sikap skeptis, auditor akan lebih berinisiatif untuk mencari informasi lebih lanjut dari manajemen mengenai keputusan-keputusan akuntansi yang diambil, dan menilai kinerjanya sendiri dalam menggali bukti-bukti audit yang mendukung keputusan-keputusan yang diambil oleh manajemen tersebut (*Financial Reporting Council, 2010*). Dalam *International Standards on Auditing 200* (IAASB, 2009) juga ditekankan pentingnya skeptisisme profesional. Disebutkan bahwa auditor harus merencanakan dan melaksanakan proses audit berlandaskan skeptisisme

profesional dengan menyadari kemungkinan terjadinya kesalahan material dalam laporan keuangan.

Menurut PSA No. 04 (SA Seksi 230) dalam SPAP (2011:230.2) menyatakan bahwa profesional skeptisisme harus digunakan dalam proses pengumpulan dan penilaian bukti selama proses audit. Sikap skeptis memiliki pengaruh dalam mendukung terjaminnya kualitas audit yang dihasilkan. Berdasarkan pernyataan tersebut, hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi profesional skeptisisme yang dimiliki auditor, maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan.

#### **2.4. Hipotesis Penelitian**

Berdasarkan landasan teori dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya, maka dalam penelitian ini rumusan hipotesis penelitian yang diajukan penulis adalah sebagai berikut:

- H1. Kompleksitas tugas berpengaruh terhadap kualitas audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).
- H2. Profesional skeptisisme berpengaruh terhadap kualitas audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).
- H3. Kompleksitas tugas dan profesional skeptisisme secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).