

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Landasan Teori

##### 1. Teori Atribusi

Salah satu konsep yang mendasari pengaruh penetapan *audit judgment* adalah akuntansi keperilakuan khususnya pada teori atribusi. Pencetus teori atribusi yaitu Fritz Heider mengungkapkan bahwa teori atribusi adalah teori yang menggambarkan tentang perilaku individu yang dipengaruhi oleh perpaduan antara kekuatan internal dan kekuatan eksternal. Kekuatan internal meliputi faktor yang muncul dari diri sendiri misalnya usaha, kemampuan dan sikap seseorang (psikologi), sedangkan kekuatan eksternal adalah faktor yang mempengaruhi individu yang berasal dari pihak luar seperti kesulitan tugas, lingkungan dan lain-lain (Suartana, 2010).

Perilaku yang disebabkan oleh kekuatan internal merupakan perilaku yang dengan sadar dilakukan atau dikendalikan oleh pribadi dari individu yang bersangkutan, sedangkan perilaku yang disebabkan oleh kekuatan eksternal dilihat sebagai hasil dari sebab-sebab pihak luar misalnya terpaksa berperilaku tertentu karena keadaan. Ada dua penyebab yang mempengaruhi perilaku dalam persepsi sosial yaitu *disposition attribution* dan *situational attribution* (Robbins, 1996).

*Disposition attribution* berkaitan dengan 30 aspek perilaku individu, sesuatu yang berasal dari dalam pribadi seseorang seperti sifat seseorang dan kemampuan, sedangkan *situational attribution* mengacu pada

lingkungan yang mempengaruhi perilaku, misalnya kondisi dan keadaan pribadi yang mengakibatkan berperilaku tertentu. Untuk menentukan atribusi kepada perilaku pribadi seseorang itu dipengaruhi oleh individu atau situasi yang dapat dipengaruhi oleh tiga factor, Robbins (1996):

- a. Konsensus yaitu perilaku seseorang yang akan merespon sama jika dihadapkan pada situasi yang sama.
- b. Kekhususan yaitu kebalikan dari konsensus, perilaku seseorang akan merespon berlainan jika dihadapkan dengan situasi yang berlainan.
- c. Konsistensi yaitu perilaku seseorang akan tetap sama dari waktu ke waktu.

## 2. Teori X dan Y

Pencetus teori ini yaitu McGregor mengemukakan bahwa terdapat dua pandangan mengenai manusia. Pertama manusia dikelompokkan dalam tipe X yaitu manusia yang memiliki *locus of control* eksternal. Manusia yang tergolong pada kelompok ini pada dasarnya memang mereka tidak menyukai pekerjaan dan cenderung menghindari tanggung jawabnya, sehingga mereka harus dipaksa atau diberi hukuman untuk mencapai tujuan. Kelompok yang ke dua yaitu tipe Y, kelompok manusia ini memiliki *locus of control* internal. Mereka yang pada dasarnya memang menyukai pekerjaan, mampu mengendalikan diri untuk mencapai tujuan, bertanggung jawab, dan mampu membuat keputusan inovatif.

Idris (2012) menyebutkan bahwa kelompok tipe X adalah auditor yang ketika mendapat tugas audit yang kompleks akan cenderung membuat *audit*

*judgment* yang tidak tepat. Selain itu mereka cenderung menaruh keamanan di atas semua faktor yang berhubungan dengan tugas, sehingga ketika menghadapi tugas yang kompleks, mereka akan cenderung mencari jalan yang aman dan bahkan berperilaku disfungsional dalam menentukan *audit judgement*, sebaliknya tipe Y yaitu auditor yang dapat bertanggung jawab atas tugasnya dan tetap bersikap profesional dalam menjalankan tugas sebagai auditor. Auditor dengan tipe ini akan selalu menjaga sikap profesionalismenya sehingga dapat menentukan *audit judgment* dengan tepat.

### 3. *Audit Judgment*

#### a. Pengertian Audit

Sebelum mengetahui lebih jauh mengenai *audit judgment* alangkah baiknya kita menyamakan pemahaman mengenai pengauditan, karena *audit judgment* merupakan bagian dari pengauditan. Pengauditan sendiri adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara *objective* mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kebijakan ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian informasi tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan. (Mulyadi, 2014).

Audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan

bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut (Sukrisno, 2012).

Menurut American accounting association commite (2001), audit adalah suatu proses sistematis yang secara objektif memperoleh dan mengevaluasi bukti yang terkait dengan pernyataan mengenai tindakan atau kejadian ekonomi untuk menilai tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Dari beberapa pendapat ahli diatas dapat disimpulkan bahwa audit adalah suatu proses yang sistematis dengan tujuan memperoleh dan mengevaluasi bukti untuk memberikan pernyataan mengenai tingkat kesesuaian dari informasi yang disajikan dengan standar yang telah ditetapkan. Pengauditan dilakukan oleh orang yang berkompeten dan hasilnya akan disampaikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

#### b. Standar audit

Standar audit telah diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam standar profesional akuntan publik (2011). Standar audit terdiri dari sepuluh butir standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok yang terdiri dari:

##### 1) Standar Umum

Standar umum berisikan peraturan umum tentang pelaksanaan audit seperti tugas pengauditan hanya dilakukan oleh orang yang

memiliki kemampuan atau keahlian sebagai auditor dan auditor wajib mempertahankan serta menggunakan sikap profesionalnya dalam proses audit.

## 2) Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan berisikan peraturan pelaksanaan kerja audit seperti dalam pelaksanaan *auditing* haruslah direncanakan secara cermat untuk menilai keandalan SPI dan menentukan ruang lingkup yang akan diuji. Selain itu auditor harus memperoleh bukti yang kuat untuk sebagai landasan atas pendapatnya terhadap laporan keuangan entitas yang diaudit.

## 3) Standar Pelaporan

Standar pelaporan berisikan tentang aturan mengenai pelaporan audit yang menilai apakah laporan keuangan yang diaudit sudah sesuai atau wajar dengan peraturan yang telah ditentukan. Jika suatu laporan keuangan dinyatakan tidak wajar, maka auditor wajib untuk memberikan keterangan yang jelas mengenai ketidakwajaran tersebut dengan didukung dengan bukti-bukti yang kuat tentunya.

### c. Tahapan Audit

Menurut Elder, dkk (2010) proses audit terdiri dari 4 tahapan yaitu:

#### 1) Merencanakan dan mendesain suatu pendekatan audit.

Pada tahapan awal ini auditor akan memahami jenis bisnis beserta karakteristiknya, setelah itu auditor akan melakukan prosedur analisis pendahuluan sebagai tanggung jawab profesional auditor serta

menentukan materialitas dan menilai resiko audit yang akan diterima beserta resiko bawaan klien. Selain itu dalam tahap ini auditor juga perlu untuk memahami keandalan pengendalian internal dan menilai risiko pengendaliannya. Auditor juga perlu untuk mengevaluasi informasi-informasi untuk menilai risiko kecurangan yang mungkin dilakukan oleh klien. Terakhir, auditor akan mendesain rencana dan program audit yang akan dilakukan.

- 2) Melakukan pengujian atas pengendalian dan pengujian substantif transaksi.

Dalam tahap ini auditor akan memutuskan apakah ingin mengurangi tingkat penilaian risiko pengendalian atau tidak, jika berencana untuk mengurangi tingkat penilaian risiko pengendalian maka selanjutnya auditor akan melakukan pengujian pengendalian, namun jika auditor tidak berencana untuk mengurangi tingkat penilaian risiko pengendalian, maka langkah selanjutnya adalah melakukan pengujian substantif transaksi dan menilai kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan klien.

- 3) Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo.

Setelah auditor menilai kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan klien, maka langkah selanjutnya auditor akan menentukan kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan dalam kategori rendah, sedang, tinggi atau tidak diketahui. Kemudian auditor akan melakukan prosedur analitis dan pengujian substantif saldo.

#### 4) Menyelesaikan audit dan menerbitkan sebuah laporan audit.

Memasuki tahapan terakhir ini, auditor akan melakukan pengujian tambahan untuk penyajian dan pengungkapan. Kemudian auditor akan mengumpulkan bukti akhir dan mengevaluasi hasilnya, setelah itu barulah auditor mengeluarkan sebuah opini audit dengan menerbitkan laporan audit dan mengkomunikasikannya dengan komite audit dan manajemen.

#### d. Pengertian *Audit Judgment*

Jamilah, dkk (2007) menjelaskan bahwa *audit judgment* adalah kebijakan auditor dalam menentukan pendapat mengenai hasil auditnya yang mengacu pada pembentukan suatu gagasan, pendapat atau perkiraan tentang suatu objek, peristiwa, status, atau jenis peristiwa lainnya. *Audit judgment* merupakan suatu hal yang selalu ada dan melekat dalam setiap tahap pengauditan.

Menurut Hogarth (1992) *audit judgment* adalah proses terus menerus dalam perolehan informasi, pilihan untuk bertindak atau tidak bertindak dan penerimaan informasi lebih lanjut yang dilakukan oleh auditor.

Putri dan Laksito (2013) mengemukakan bahwa *audit judgment* merupakan suatu pertimbangan yang mempengaruhi dokumentasi bukti dan keputusan pendapat yang dibuat oleh auditor. Dalam pembuatan *judgment* ini, auditor mempunyai kesadaran bahwa suatu pertanggungjawaban merupakan faktor yang cukup penting karena penilaiannya akan ditinjau dan dimintai keterangan. Dari pendapat para

peneliti, maka dapat disimpulkan bahwa *audit judgment* adalah suatu pertimbangan auditor yang terbentuk atas bukti-bukti yang telah terkumpul untuk dijadikan landasan untuk melakukan tindakan selanjutnya.

e. Indikator *Audit Judgment*

Untuk mengukur *audit judgment* dalam penelitian ini akan menggunakan indikator yang digunakan dalam penelitian (Riszi Puspitasari 2013), indikatornya yaitu:

1) Tingkat Materialitas

Dalam proses audit laporan keuangan, auditor diharuskan untuk menilai serta menetapkan tingkat materialitas pada tingkat laporan keuangan dan setiap akun (tingkat saldo rekening) sebagai dasar untuk menentukan *audit judgment* yang menilai layak atau tidaknya salah saji baik dalam tingkat laporan keuangan maupun tingkat akun (tingkat saldo rekening).

2) Tingkat Resiko Audit

Setiap jenis perusahaan yang diaudit oleh auditor pasti memiliki sebuah resiko. Tingkat resiko yang ditimbulkan dari sebuah perusahaan berbeda-beda antara satu dan yang lainnya, hal ini tergantung dari resiko bawaan perusahaan yang diaudit dan tingkat keandalan pengendalian perusahaan. Oleh karena itu auditor perlu untuk mempertimbangkan resiko audit dan menetapkan tingkat pengendalian sebagai dasar untuk menetapkan *audit judgment* dalam

memutuskan proses pengauditan untuk lanjut atau tidak (mencari bukti lagi).

### 3) Kelangsungan Hidup Suatu Entitas (*Going Concern*)

Salah satu jasa yang diberikan KAP adalah jasa *assurance* yaitu jasa yang diberikan dengan meningkatkan mutu informasi agar tidak menyesatkan para pengambil keputusan. Maka auditor dalam menentukan *audit judgment* harus memperhatikan kelangsungan hidup suatu entitas untuk menilai keadaan perusahaan yang diaudit ini sehat atau tidak, agar tidak menyesatkan bagi para pengambil keputusan.

## 4. *Framing*

### a. Pengertian *Framing*

*Framing* adalah sebuah efek yang mengindikasikan pengambil keputusan untuk memberi respon dengan cara yang berbeda-beda pada masalah yang sama jika disajikan dalam format yang berbeda (Suratna, 2005).

Menurut Entman dalam Perdani (2016) *framing* adalah suatu proses penyeleksian berbagai aspek realitas dari suatu peristiwa (pengevaluasian informasi), sehingga pada bagian tertentu dari peristiwa tersebut lebih menonjol dibandingkan dengan aspek lain.

Dalam masalah audit, efek *framing* disebabkan oleh Pembingkaiian pada suatu bukti atau informasi yang dipengaruhi oleh bahasa ataupun kata-kata ketika pengevaluasian atau penilaian klien seperti penilaian kelangsungan hidup, resiko audit, SPI dan penilaian aspek lain.

## b. Teori Prospek

Teori yang dapat menjelaskan tentang *framing* adalah teori prospek. Teori ini dikemukakan oleh Tversky dan Kahneman (1979). Dalam teori ini menjelaskan bahwa pembingkaiian yang dilakukan seseorang terhadap informasi yang diperoleh akan mempengaruhi keputusan yang akan diambilnya. Dalam teori ini juga menyatakan bahwa penetapan *judgment* dipengaruhi oleh bahasa yang digunakan, hal itu terjadi karena persepsi darisituasi *judgment* bisa dimanipulasi oleh kata-kata dalam suatu pertanyaan maupun pernyataan.

Dalam teori prospek, *framing* dibagi menjadi dua domain yaitu *framing positive* dan *framing negative*. Dalam domain *framing* positif pembuat keputusan akan cenderung untuk menghindari resiko sebaliknya dengan domain *framing* negatif pembuat keputusan akan cenderung lebih berani mengambil resiko, sedangkan yang dimaksud dengan *framing* positif adalah suatu pembingkaiian yang mengindikasikan keuntungan atau kekuatan yang dimiliki sebaliknya *framing* negatif adalah suatu pembingkaiian yang mengindikasikan kerugian atau kelemahan yang dimiliki.

## c. Indikator *Framing*

Untuk pengukuran efek *framing* dalam penelitian ini menggunakan indikator yang dipakai pada penelitian Perdani (2016) yaitu:

### 1) *Framing* positif

*Framing* positif diartikan sebagai sikap untuk mencari untung atau kekuatan. Untung atau penghematan yang dimaksud disini adalah ketika auditor melakukan tugasnya yaitu mengaudit laporan keuangan perusahaan maka auditor akan cenderung untuk tidak melakukan uji substantif secara mendalam dan memberikan opini atau *judgment* yang menguntungkan pihaknya.

Sesuai dengan teori prospek yang menyebutkan bahwa *framing* positif akan cenderung mengambil keputusan dengan menghindari risiko, oleh karena itu auditor akan cenderung memberikan opini tidak wajar pada laporan keuangan entitas yang diaudit agar laporan audit bisa diselesaikan tepat waktu dan menghindari resiko untuk menanggung biaya tambahan untuk proses audit jika laporan audit tidak diselesaikan sesuai dengan waktu yang telah ditentukan.

### 2) *Framing* Negatif

*Framing* negatif diartikan sebagai rugi atau kelemahan. Rugi atau pemborosan yang dimaksud disini adalah ketika auditor melakukan tugasnya yaitu mengaudit laporan keuangan perusahaan maka auditor akan cenderung untuk melakukan pengujian - pengujian secara mendalam terkait hal yang berpotensi terjadi kesalahan atau kecurangan serta akan memberikan *judgment* yang berlandaskan bukti-bukti yang konkret walaupun dengan resiko dibutuhkannya waktu yang lebih lama dan biaya tambahan yang kemungkinan terjadi.

Berdasarkan teori prospek, *framing* negatif akan menyebabkan seseorang cenderung untuk mengambil resiko. Oleh sebab itu auditor akan cenderung berani mengambil resiko dengan melakukan pengujian-pengujian secara mendalam terkait hal yang berpotensi terjadi kesalahan atau kecurangan walaupun nantinya akan timbul resiko dibutuhkan waktu audit yang lebih lama dan biaya tambahan yang mungkin terjadi.

## 5. Independensi

### a. Pengertian Independensi

Independensi merupakan kata yang diambil dari bahasa Inggris yaitu *Independence* yang bermakna dalam keadaan *independent*, independen sendiri berarti keadaan seseorang yang tidak terpengaruh dan bebas dari oleh benda ataupun orang lain dalam menentukan sesuatu.

Menurut Mulyadi (2014) independensi merupakan mental yang terbebas dari pengaruh orang lain dan kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Dalam menjalankan pekerjaannya auditor dituntut untuk selalu menerapkan sikap independensi dalam memberikan jasa profesionalnya agar terciptanya keintegritasan dan keobjektivitasan dalam laporan keuangan yang telah diaudit. Hal ini sesuai dengan standart profesional akuntan publik yang telah ditentukan oleh IAI.

Kosasih (2000) dalam Kasidi (2007) mengatakan bahwa terdapat empat resiko yang dapat menyebabkan rusaknya independensi kantor akuntan publik, yaitu:

- 1) *Self interest risk*, resiko ini terjadi jika kantor akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.
- 2) *Self review risk*, resiko ini terjadi jika akuntan publik melakukan penugasan pemberian jasa keyakinan yang berkaitan dengan keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang mempengaruhi informasi yang menjadi pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.
- 3) *Advocacy risk*, resiko ini terjadi jika tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitanya dengan kepentingan klien.
- 4) *Client influence risk*, resiko ini terjadi jika akuntan publik mempunyai hubungan erat yang berkelanjutan dengan klien, termasuk hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi atau keramahtamahan (*familiarity*) yang berlebihan oleh kliennya.

b. Indikator Independensi

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan alat ukur yang digunakan Trisnaningsih (2007) yang telah dimodifikasi untuk mengukur tingkat independensi, indikatornya yaitu:

- 1) Penyusunan Program

Dalam indikator ini pengukuran difokuskan untuk menilai pelaksanaan penyusunan program audit yang memungkinkan terdapat campur tangan dengan pihak klien yang nantinya dapat berpotensi menimbulkan resiko-resiko yang dapat merusak sikap independensi auditor dan ketepatan program.

## 2) Independensi Pelaksanaan Pekerjaan (Investigatif)

Indikator selanjutnya berhubungan dengan pelaksanaan pekerjaan auditor. Disini pengukuran difokuskan untuk menilai mengenai standar pelaksanaan pekerjaan, serta menilai tingkat kebebasan standar pelaksanaan pekerjaan dari pihak klien yang mengancam sikap independensi auditor.

## 3) Independensi Laporan

Indikator ketiga untuk mengukur tingkat independensi ini berkaitan dengan hasil atau *output* dari proses audit yaitu laporan audit. Dalam indikator ini peneliti memfokuskan untuk menilai tingkat kebebasan dari tekanan pihak luar terhadap laporan yang dilaporkan oleh auditor.

## 6. Urutan Penerimaan Bukti

### a. Pengertian Urutan penerimaan Bukti

Elder, dkk (2010) menjelaskan bahwa bukti adalah semua informasi yang digunakan auditor untuk menilai sebuah informasi apakah sudah sesuai dengan standar dan kriteria yang telah ditetapkan atau belum, sedangkan urutan penerimaan bukti adalah rangkaian penerimaan informasi yang digunakan oleh seseorang untuk menilai sesuatu. Pada

dasarnya penerimaan bukti dapat dibedakan menjadi 3 kelompok yaitu bukti positif, bukti negatif dan bukti campuran. Bukti Positif yaitu bukti atau informasi yang diperoleh seseorang yang dapat memperkuat keyakinan awalnya terhadap suatu perkara, sedangkan bukti negatif yaitu bukti yang diperoleh oleh seseorang yang dapat memperlemahkan keyakinan awalnya terhadap suatu perkara, sedangkan bukti campuran merupakan gabungan antara bukti positif dan negatif.

Dalam prakteknya auditor ketika menjalankan tugasnya akan menetapkan sebuah *audit judgment* didasari oleh keyakinan awalnya terhadap suatu objek, selanjutnya auditor akan melakukan perubahan (revisi) terhadap *audit judgmentnya* sesuai dengan urutan bukti yang diterima oleh auditor. Pengaruh dari penerimaan urutan bukti atau *order effect* akan terjadi ketika auditor dalam menetapkan *audit judgmentnya* bukan didasarkan pada substansi dari sebuah informasi yang diterima melainkan didasarkan pada urutan bukti yang diterima oleh auditor.

#### *b. Model Belief-Adjustment*

*Model belief adjustment* merupakan model yang dikembangkan oleh Hogarth dan Einhorn (1992). *Model belief adjustment* dibentuk didasarkan pada asumsi bahwa pemrosesan suatu informasi yang dilakukan oleh individu dilakukan secara berurutan dan memiliki keterbatasan kapasitas memori. Pada prakteknya individu akan merubah keyakinan awalnya (*initial anchor*) dan melakukan penyesuaian

(*adjustment*) terhadap keputusannya berdasarkan urutan bukti yang diterima.

Almilia (2010) dalam Perdani (2016) menjelaskan bahwa diperolehnya bukti yang bersifat konsisten (Positif-positif atau negatif-negatif) tidak akan terjadi penyesuaian terhadap keputusan awal yang telah ditetapkan, melainkan model penyesuaian keyakinan akan berpengaruh pada penerimaan bukti yang bersifat tidak konsisten atau beragam.

*Model belief adjustment* bisa dibedakan menjadi dua respon yaitu *step by step* (SbS) dan *End of Sequence* (EoF). *Model step by step* yaitu individu akan melakukan penyesuaian setiap kali informasi atau bukti baru telah diperoleh sedangkan *end of sequence* mengasumsikan bahwa individu hanya akan melakukan penyesuaian setelah informasi atau bukti telah terkumpul. Hasil penelitian Ashton (2002); Damai Nasution dan Supriyadi (2007); Febrina Nur Perdani (2016) menyatakan bahwa revisi keyakinan auditor terjadi karena penerimaan urutan bukti dan bagaimana bukti tersebut disampaikan, revisi terhadap keyakinan awal akan semakin berpotensi jika bukti yang diterima cenderung melemahkan keyakinan awal.

#### c. Indikator Urutan Penerimaan Bukti

Dalam penelitian ini peneliti dalam mengukur pengaruh urutan penerimaan bukti menggunakan instrument yang digunakan oleh Tubbs et.al. (1990) yang telah dimodifikasi, indikatornya yaitu:

### *Model Step by Step (positive-negative)*

Pada model ini pengukuran difokuskan untuk menilai apakah auditor akan merubah keyakinan awalnya setelah mereka menerima bukti yang bersifat berbeda. Pengukuran dilakukan dengan menggunakan studi kasus tentang masalah piutang.

## 7. Kompleksitas Tugas

### a. Pengertian Kompleksitas Tugas

Kompleksitas tugas selalu dihadapkan kepada para auditor seperti tugas yang banyak, berbeda-beda serta saling terkait satu sama lainnya. Menurut Jamilah (2007) ada dua aspek yang dapat membentuk kompleksitas tugas yaitu tingkat kesulitan tugas dan struktur tugas. Tingkat kesulitan tugas sering kali dikaitkan dengan banyaknya informasi terhadap tugas yang diberikan sedangkan struktur tugas berkaitan tentang kejelasan informasi (*information clarity*) terhadap tugas yang diberikan.

Menurut Jiambalvo dan Pratt (1982) dalam Nadhiroh (2010) mengungkapkan bahwa tugas audit dinilai memiliki kompleksitas yang sulit dan tinggi, sementara beberapa tugas dinilai sebagai tugas yang mudah, sedangkan menurut Restuningdiah dan Indriantoro (2000) menyatakan bahwa kompleksitas tugas terjadi karena ambiguitas dan struktur yang lemah baik dalam tugas utama ataupun tugas pendukung. Pada tugas yang membingungkan (ambiguitas) dan memiliki struktur yang lemah menyebabkan alternatif-alternatif yang ada tidak bisa

diidentifikasi, sehingga data tidakbisa diperoleh dan outputnya tidak dapat diprediksikan. Dalam penelitian Chung dan Monroe (2001) menyatakan hal yang sama, bahwa kompleksitas tugas dalam pengauditan dipengaruhi oleh dua aspek diatas yaitu:

- 1) Banyaknya informasi yang tidak relevan mengenai tugas yang diberikan dalam artian informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan.
- 2) Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya *outcome* (hasil) yang diharapkan oleh klien dari kegiatan pengauditan.

Menurut Abdolmohammadi dan Wright (1987) mengatakan bahwa meningkatnya kompleksitas tugas akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas. Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas tugas audit ini dapat menyebabkan akuntan berperilaku disfungsional sehingga menyebabkan seorang auditor menjadi tidak konsisten dan kurang akuntabilitas. Adanya kompleksitas tugas yang tinggi dapat merusak *judgment* yang dibuat oleh auditor.

#### b. Indikator Kompleksitas Tugas

Dalam penelitian ini peneliti dalam mengukur kompleksitas tugas akan memakai dua aspek yang ditenggarai menyebabkan kompleksitas tugas terjadi dan merupakan instrument yang digunakan oleh Jamilah (2007) yaitu:

### 1) Tingkat Kesulitan Tugas

Dalam indikator ini peneliti ingin menilai dan menganalisis tingkat kesulitan dari tugas yang diberikan kepada auditor dan seberapa berpengaruh tingkat kesulitan tugas terhadap penentuan *audit judgment*.

### 2) Struktur Tugas

Pada indikator yang berkaitan dengan struktur tugas peneliti ingin menilai dan menganalisis mengenai struktur tugas yang ada di masing-masing KAP apakah dengan adanya struktur tugas yang tidak jelas akan berpengaruh terhadap penentuan *audit judgment*.

## **B. Penelitian yang Relevan**

Sebelum penelitian ini dilakukan terdapat beberapa penelitian-penelitian sebelumnya yang relevan dengan penelitian ini yang menguji pengaruh *framing*, independensi, urutan penerimaan bukti dan kompleksitas tugas terhadap *audit judgment* yaitu:

1. Penelitian yang dilakukan oleh Haryanto dan Bambang Subroto (2012) yang berjudul “Interaksi Individu Kelompok sebagai Pemoderasi Pengaruh *Framing* dan Urutan Bukti terhadap *Audit Judgment*”. Tujuan penelitian ini adalah untuk memprediksi dan memberikan temuan empiris mengenai pengaruh *framing* dan urutan bukti yang dimoderatori oleh jenis pengambilan keputusan (individu-kelompok) untuk membuat *audit judgment*. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa auditor dalam membuat *audit judgment* dipengaruhi oleh faktor *framing* dan terjadi

polarisasi keputusan individu-kelompok dalam membuat *audit judgment*. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa ada pengaruh urutan bukti terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. Dalam penelitian ini pengumpulan data dilakukan dengan metode eksperimen. Partisipan yang menjadi responden penelitian adalah auditor BPK RI. Jumlah auditor BPK yang menjadi partisipan ini adalah sebanyak 120 orang. Eksperimen dilakukan dengan mendatangi lokasi Kantor Perwakilan BPK RI. Persamaan penelitian ini dengan penelitian relevan adalah variabel independen yaitu *framing* dan urutan bukti, dan variabel dependen yaitu *audit judgment*, sedangkan perbedaannya adalah penelitian ini menggunakan independensi dan kompleksitas tugas sebagai variabel independen dan tidak menggunakan variabel pemoderasi, populasi dan sampel dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di KAP di DIY dan Semarang sedangkan penelitian Haryanto dan Bambang Subroto menggunakan auditor pemerintah sebagai sampel.

2. Penelitian yang dilakukan oleh Jamilah, dkk (2007) yang mengambil judul "Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas terhadap *Audit Judgement*". Tujuan dilakukannya penelitian ini untuk menguji hubungan antara tekanan ketaatan, kompleksitas tugas dan *audit judgment*. Sampel yang digunakan adalah KAP di wilayah Jawa Timur. Pengumpulan data menggunakan teknik *purposive sampling* yang memiliki kriteria yang telah di publikasikan oleh IAI 2003. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh signifikan terhadap *audit judgment* sedangkan

kompleksitas tugas tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *audit judgment*. Perbedaan dengan penelitian ini adalah sampel dan cara pengumpulan datanya, jika penelitian ini mengambil sampel di wilayah Jawa Timur dengan metode *purposive sampling* maka penelitian yang akan dilakukan nantinya akan mengambil populasi diwilayah Jawa Tengah dan DIY menggunakan kuesioner, selain itu penelitian yang akan dilakukan oleh peneliti akan menambahkan variabel *framing*, urutan penerimaan bukti dan independensi.

3. Penelitian yang dilakukan oleh Made Julia Drupadi (2015) yang mengambil judul “Pengaruh Keahlian Auditor, Tekanan Ketaatan dan Independensi pada *Audit Judgment*”. Tujuan dilakukanya penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh keahlian auditor, tekanan ketaatan dan independensi terhadap *audit judgment*. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah auditor diwilayah Bali yang terdaftar dalam IAPI tahun 2015 sebanyak 87 auditor. Teknik pengumpulan data menggunakan kuesioner. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa keahlian auditor dan independensi berpengaruh positif terhadap *audit judgment* sedangkan tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap *audit judgment*. Perbedaan penelitian peneliti dengan penelitian ini adalah wilayah sampel dan penambahan variabel independen seperti *framing*, urutan penerimaan bukti dan kompleksitas tugas.

## C. Pengembangan Hipotesis

### 1. Pengaruh *Framing* negatif terhadap *Audit Judgment*

Pada teori *framing* yaitu teori prospek, menjelaskan bahwa pengambilan keputusan dapat dimanipulasi menggunakan kata ataupun bahasa. Dalam teori tersebut juga menjelaskan bahwa informasi bisa berbentuk positif dan negatif. Jika informasi yang disajikan dalam bentuk positif maka auditor akan cenderung untuk tidak mengambil resiko dalam keputusannya, sedangkan jika informasi yang disajikan dalam bentuk negatif maka auditor akan cenderung untuk berani mengambil resiko dalam keputusannya.

Dalam masalah audit, efek *framing* disebabkan oleh pembingkai pada suatu bukti atau informasi yang dipengaruhi oleh bahasa ataupun kata-kata ketika pengevaluasian/penilaian klien seperti penilaian kelangsungan hidup, resiko audit, SPI dan penilaian aspek lain.

Efek *framing* diduga dapat mempengaruhi auditor dalam menentukan *audit judgment* karena terdapat perbedaan pembingkai yaitu *framing* positif dan *framing* negatif dari satu auditor dengan auditor lain atas bukti atau informasi yang diperoleh. Hal tersebut didukung oleh penelitian yang dilakukan Suartana (2005); Haryanto dan Subroto (2012); Tversky dan Kahneman (1986) yang menyatakan bahwa pembentukan *judgment* dipengaruhi oleh penggunaan bahasa atau kata, norma dan kebiasaan pengambil keputusan, maka jika informasi itu dibingkai menggunakan *frame* negatif dengan merubah kata atau penyajian, auditor akan cenderung untuk melakukan uji substantif lebih mendalam dibandingkan auditor yang

menggunakan *frame* positif, hal ini dikarenakan auditor yang menggunakan *frame* negatif lebih berani mengambil resiko untuk mengeluarkan biaya lebih dan bertambahnya waktu penyelesaian audit agar menghasilkan kualitas audit yang tinggi dengan cara melakukan uji substantif lebih mendalam terkait dengan informasi yang telah di *frame* negatif tersebut. Maka dari penjelasan tersebut dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut:

**H1a: *Framing* negatif berpengaruh positif terhadap *audit judgment*.**

## 2. Pengaruh Independensi terhadap *Audit Judgment*

Independensi auditor merupakan sikap dari auditor yang terbebas dari intervensi kepentingan pihak lain ataupun kepentingan pribadinya yang dapat mengancam integritas dan keobjektivitasan dalam menentukan keputusan atau *audit judgment*.

Auditor selalu dituntut untuk menerapkan sikap independensinya dalam menjalankan tugasnya. Dengan kata lain sikap independensi mutlak harus dimiliki oleh auditor, hal ini dikarenakan agar auditor dalam bekerja selalu *objective* dalam menentukan keputusan atau *audit judgment*, selain itu auditor yang bersikap independen diyakini akan lebih tepat dalam mengambil sebuah keputusan karena mereka terbebas dari kepentingan-kepentingan yang dapat mengancam integritas dan keobjektivitasan auditor dalam mengambil keputusan. Hal ini didukung dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Handani, dkk (2014); Komalasari dan Hernawati (2015); Drupadi (2016) yang menyatakan bahwa auditor yang menerapkan sikap independensi akan bertindak lebih objektif dalam membentuk *audit*

*judgment*, hal itu dikarenakan mereka terbebas dari semua kepentingan yang dapat mengancam integritas dan keobjektivitas, terlebih mereka akan bertanggungjawab terhadap *judgment* yang telah dibentuknya, sehingga semakin tinggi sikap independensi auditor maka semakin tepat juga *audit judgment* yang dibentuk maka dari penjelasan tersebut dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut:

**H1b: Independensi berpengaruh positif terhadap *audit judgment*.**

3. Pengaruh Urutan Penerimaan Bukti terhadap *Audit Judgment*

Auditor akan mengumpulkan bukti-bukti untuk mendapatkan keyakinan dalam menentukan *audit judgment*. Permasalahannya adalah ketika proses pengauditan, bukti-bukti tidak semuanya langsung tersedia, melainkan perlu adanya pengumpulan dan pengevaluasian sehingga penerimaannya secara berangsur/bertahap.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Asthon dan Kennedy (2002); Haryanto dan Subroto (2011); Perdani (2016) menyatakan bahwa dalam proses pengumpulan bukti dengan cara berangsur akan menyebabkan keyakinan auditor akan berubah-ubah atau perlu penyesuaian setiap kali bukti diperoleh, terlebih jika bukti yang ditemukan bertentangan dengan keyakinan awal auditor, sehingga dapat disimpulkan bahwa terbentuknya keyakinan untuk membentuk *audit judgment* yang dilakukan oleh auditor tidak didasarkan pada isi dari bukti yang diperoleh melainkan berdasarkan pada urutan penerimaan bukti yang diterima oleh auditor. Maka dari penjelasan tersebut dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut:

**H2a: Urutan penerimaan bukti dengan metode *step by step* berpengaruh negatif terhadap *audit judgment*.**

4. Pengaruh Kompleksitas Tugas terhadap *Audit Judgment*

Kompleksitas tugas terjadi disebabkan oleh dua aspek yaitu tingkat kesulitan tugas dan struktur tugas yang tidak jelas baik dalam tugas utama ataupun tugas pendukung. Pada tugas yang memiliki tingkat kesulitan yang tinggi serta memiliki struktur yang tidak jelas akan menyebabkan alternatif-alternatif yang ada tidak bisa diidentifikasi, sehingga data tidak bisa diperoleh dan outputnya tidak dapat diprediksikan.

Berdasarkan teori X dan Y, jika terjadi kompleksitas yang tinggi pada tugas audit, maka auditor akan cenderung masuk kedalam tipe X. Auditor tersebut akan kesulitan untuk menyelesaikan tugas yang kompleks tersebut. Pada akhirnya auditor tidak mampu memformulasikan informasi yang ada menjadi judgment yang baik.

Abdolmohammadi dan Wright (1987) mengatakan bahwa meningkatnya kompleksitas tugas akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas, sedangkan menurut Yustrianthe (2012) menjelaskan bahwa tingginya kompleksitas tugas audit dapat disinyalir akan menyebabkan auditor berperilaku disfungsional sehingga menyebabkan auditor menjadi tidak konsisten dan kurang profesional. Adanya kompleksitas tugas yang tinggi juga dapat merusak *judgment* yang dibuat oleh auditor, hal itu dikarenakan perilaku disfungsional yang diakibatkan adanya kompleksitas tugas yang tinggi

pada auditor (Tielman dan Pamudji, 2010). Maka dari penjelasan tersebut dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut:

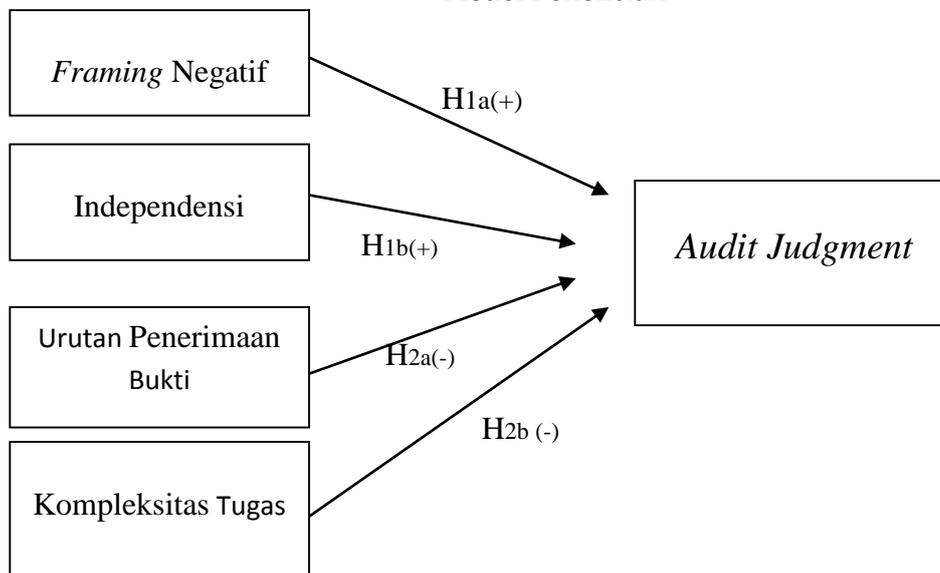
**H2b: Kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap *audit judgment*.**

#### D. Model Penelitian

Dalam penentuan *audit judgment* dipengaruhi oleh banyak faktor, baik faktor secara teknis maupun non-teknis, namun menurut Wibowo (2010) determinan *audit judgment* secara garis besar dapat dikelompokkan menjadi dua faktor yaitu faktor psikologis dan faktor lingkungan. Faktor psikologi yang dimaksud adalah faktor yang timbul disebabkan faktor dalam diri individu itu sendiri, misalnya *framing* dan independensi auditor, sedangkan faktor lingkungan yang dimaksud adalah faktor yang timbul disebabkan oleh faktor dari lingkungan misalnya penerimaan urutan bukti dan kompleksitas tugas.

Berdasarkan penguraian kerangka berpikirdan penurunan hipotesis diatas maka model penelitian yang akan dilakukan dapat dijelaskan atau dipermudah dengan menggunakan gambar sebagai berikut:

**Gambar 1.1**  
**Model Penelitian**



Keterangan :

H1 : Hipotesis dari Variabel Faktor Psikologi

H2 : Hipotesis dari Variabel Faktor Lingkungan

→ : Garis Pengaruh