

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Kerangka Teori

1. Teori Atribusi

Teori atribusi menjelaskan tentang cara bagaimana kita menentukan latar belakang maupun penyebab dari perilaku yang ada pada diri individu. Teori ini mengacu pada bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau diri sendiri yang ditentukan dari pengaruh internal atau eksternal pada perilaku individu (Harini *et al.*, 2010). Kita membuat sebuah atribusi ketika kita mendeskripsikan perilaku seseorang dan mencoba menggali informasi lebih jauh mengenai alasan mengapa mereka berperilaku seperti itu (Febrina, 2012). Dalam hidupnya, setiap orang selalu membentuk ide tentang orang lain dan situasi sosial di sekitarnya melalui berbagai hal. Dalam teori atribusi *Correspondent Inference* perilaku berhubungan dengan sikap atau karakteristik personal, berarti dengan melihat perilakunya dalam keseharian dapat diketahui dengan pasti sikap atau karakteristik orang tersebut serta prediksi perilaku seseorang dalam menghadapi suatu keadaan tertentu. Hubungan yang demikian adalah hubungan yang dapat disimpulkan (*correspondent inference*) (Febrina, 2012).

Berdasarkan teori Konsensus Weiner Febrina (2012), keberhasilan dan kegagalan disebabkan oleh faktor internal atau eksternal. Ketika seseorang dengan *need of achievement* tinggi telah sukses, dia akan beranggapan bahwa keberhasilan yang diperolehnya itu berasal dari faktor internal (usaha dan kemampuan) serta akan cenderung menganggap kegagalan sebagai akibat dari perilaku kurang bekerja keras bukan karena faktor tidak mampu.

Penelitian ini menggunakan teori atribusi karena peneliti melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi auditor dalam melakukan *dysfunctional audit behavior*, khususnya pada karakteristik personal auditor itu sendiri. Karakteristik personal menjadi penentu utama dalam melakukan *dysfunctional audit behavior* karena merupakan faktor internal yang mendorong seorang individu untuk melakukan suatu aktivitas (Febrina, 2012).

2. Teori Motivasi X dan Y

Motivasi adalah penggerak dari dalam hati seseorang untuk mencapai sebuah tujuan yang dimilikinya. Pada penelitian yang dilakukan oleh Hellriegel *et al.* (2001) motivasi merupakan sebuah dorongan yang ada pada individu untuk bertindak dan berperilaku dengan cara tertentu yang mengarah pada sebuah tujuan. Menurut teori motivasi X dan Y yang ditemukan oleh Mc Gregor, individu yang memiliki *locus of control* eksternal akan bertipe X karena mereka tidak menyukai tanggung jawab dan komitmen, sehingga harus dipaksa agar dapat berprestasi, dan juga harus dimotivasi oleh lingkungannya.

Sedangkan, individu yang memiliki *locus of control* internal akan bertipe Y karena mereka menyukai kerja, mampu berpikir secara kreatif, dan berusaha bertanggung jawab atas pekerjaan yang dilakukannya, sehingga mampu mengendalikan diri sesuai dengan target tertentu.

Penelitian ini menggunakan teori motivasi X dan Y karena auditor melakukan sebuah tindakan penyimpangan dalam audit dipengaruhi oleh faktor internal dari dirinya sendiri, terutama kepribadian yang dimiliki oleh auditor (X atau Y) yang memberikan pengaruh besar dibanding faktor situasional.

3. Auditing dan Prosedur Audit

Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan serta melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan Arens *et al.*, (2008). Auditing bertujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal material, posisi keuangan dan hasil usaha klien (Mulyadi, 2011). Berdasarkan standar umum audit, auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Prosedur audit adalah suatu perintah yang terperinci agar auditor mengumpulkan bukti audit tertentu sesuai dengan waktu yang telah ditentukan dalam menjalankan proses audit (Mulyadi, 2011). Prosedur audit yang harus dilakukan oleh auditor meliputi :

- a) Inspeksi

Inspeksi adalah pemeriksaan dengan terperinci terhadap dokumen atau kondisi fisik aktiva tetap. Tujuan dilakukannya inspeksi terhadap dokumen atau kondisi fisik aktiva tetap adalah agar auditor dapat menentukan keaslian dokumen, memperoleh informasi mengenai eksistensi dan keadaan fisik aktiva.

b) Pengamatan (*observation*)

Pengamatan merupakan prosedur audit untuk melihat atau mengamati dengan seksama pelaksanaan kegiatan klien sehingga auditor dapat memperoleh bukti visual mengenai kegiatan klien.

c) Permintaan keterangan (*enquiry*)

Prosedur ini dilakukan dengan meminta keterangan secara lisan. Bukti audit yang dihasilkan adalah bukti lisan dan dokumenter.

d) Konfirmasi

Konfirmasi merupakan bentuk penyelidikan yang memungkinkan auditor memperoleh informasi secara langsung dari pihak ketiga yang bebas atau independen.

e) Penelusuran (*tracing*)

Auditor melakukan penelusuran informasi sejak awal data tersebut direkam dalam dokumen, dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data

tersebut dalam proses akuntansi. Hal ini terutama diterapkan terhadap bukti dokumenter.

f) Pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*)

Prosedur ini berlawanan dengan penelusuran, yang meliputi inspeksi terhadap dokumen pendukung transaksi atau data keuangan untuk menentukan kewajaran dan kebenarannya, serta perbandingan dokumen dengan catatan akuntansi yang berkaitan.

g) Penghitungan (*counting*)

Prosedur ini meliputi perhitungan fisik terhadap sumber daya berwujud dan pertanggungjawaban semua formulir bernomor urut tercetak.

h) *Scanning*

Scanning merupakan review secara cepat terhadap dokumen, catatan, dan daftar untuk mendeteksi unsur-unsur yang tampak tidak biasa yang memerlukan penyelidikan lebih mendalam.

i) Pelaksanaan ulang (*reperforming*)

Prosedur ini merupakan pengulangan aktivitas yang dilaksanakan oleh klien, pada umumnya diterapkan pada perhitungan dan rekonsiliasi yang dilakukan klien.

j) Teknik audit berbantuan komputer

Prosedur ini dilaksanakan bila catatan akuntansi klien disusun dalam media elektronik, meliputi seluruh prosedur audit sebelumnya. Semua klien menggunakan komputer dalam proses akuntansinya saat ini sehingga seorang auditor harus menguasai komputer agar dapat melakukan audit yang efektif dan efisien.

4. Perilaku Menyimpang dalam Audit (*dysfunctional audit behavior*)

Perilaku adalah tindakan yang dilakukan oleh individu yang dipengaruhi oleh berbagai faktor seperti lingkungan dan kondisi kepribadian dari individu tersebut. Individu dalam hal ini adalah auditor. Auditor adalah seseorang yang memiliki tugas untuk mencari bukti informasi yang diberikan untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi dalam laporan keuangan dengan ketentuan yang telah ditetapkan. Sehingga dapat dikatakan bahwa perilaku adalah sebuah tindakan yang dilakukan atas dasar adanya kebutuhan. Sejatinya perilaku menyimpang dalam audit merupakan bentuk tindakan atas keadaan sekitar yang dapat berupa sistem pengendalian. Adanya sistem pengendalian ini biasanya digunakan untuk mengatur setiap langkah dalam mencapai sebuah tujuan, namun terkadang sistem pengendalian ini

justru mengatur melebihi porsi yang sebenarnya sehingga justru akan menyebabkan adanya sebuah permasalahan yang biasanya akan berakhir dengan tindakan penyimpangan (Donnelly *et al.*, 2003)

Dalam melakukan tugas auditnya auditor tidak dapat sembarangan melakukan audit atas laporan keuangan, melainkan harus mengikuti berbagai macam ketentuan atau standar audit yang terdiri dari sepuluh standar dan semua Pernyataan *Standar Auditing* (PSA) yang berlaku. Dan pada akhirnya sepuluh standar tersebut dibagi menjadi tiga kelompok yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, standar pelaporan serta kode etik akuntansi. Standar umum merupakan standar yang ditujukan untuk mengatur syarat ketentuan yang berlaku bagi auditor. Standar pekerjaan lapangan mengatur kualitas dalam pelaksanaan audit. Sementara standar pelaporan adalah berupa panduan bagi auditor dalam memberikan informasi atas hasil auditnya kepada pemakai informasi keuangan (Mulyadi, 2002)

Namun meski telah ditetapkannya standar bagi auditor dalam kenyataan di lapangan banyak auditor yang melakukan tindak penyimpangan terhadap standar yang telah ditetapkan. Adanya penyimpangan perilaku auditor ini dapat terjadi akibat adanya karakteristik atau perilaku dari auditor sendiri yang dinilai memiliki karakter yang tidak baik sehingga membawa dampak buruk bagi pekerjaan yang dilakukannya. Penyimpangan perilaku ini merupakan tindakan sukarela yang melanggar norma yang telah ditetapkan

dan mengancam keutuhan organisasi baik anggotanya maupun keduanya (Robbins, 2013). Perilaku menyimpang auditor ini merupakan setiap tindakan auditor dalam pelaksanaan program audit yang mereduksi kualitas secara langsung maupun tidak langsung (Otley 2012). Perilaku reduksi kualitas audit adalah setiap tindakan yang dilaksanakan oleh auditor selama pelaksanaan prosedur audit yang mereduksi efektivitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan (Pierce *et al.*, 2004).

Tindakan menyimpang dalam audit akan berdampak pada kualitas Kantor Akuntan Publik hal tersebut juga nantinya akan mempengaruhi perolehan pendapatan, kualitas kerja auditor, dan kurang mampunya Kantor Akuntan Publik dalam mengawasi kinerja setiap pegawainya dengan benar, bahkan jika tindakan menyimpang ini tidak segera ditangani maka akan berdampak secara berkepanjangan yang pada akhirnya tentu akan mengurangi kualitas audit (Paino *et al.*, 2011)

Pada penelitian yang dilakukan oleh Soorbaroyen dan Chengabroyan, (2006) menyebutkan adanya beberapa penyimpangan dalam audit yang disebabkan oleh tekanan di antaranya manipulasi catatan waktu, mengungkapkan bukti dan dokumen yang ada tidak secara menyeluruh, mempercepat langkah dan prosedur audit dengan cara tidak melaksanakan semua prosedur audit yang telah ditentukan, dan melaporkan adanya

chargable time yang tidak pada semestinya. Perilaku menyimpang dalam audit ini juga dapat berupa :

a. *Premature sign off*

Premature sign off sendiri dapat didefinisikan sebagai tindakan penghentian langkah dalam prosedur audit tanpa menggantikannya dengan langkah yang lain, sehingga tidak dilakukannya seluruh prosedur atau sebagian prosedur beserta langkah-langkah audit yang dilaksanakan sesuai dengan peraturan yang telah ditentukan. (Otley dan Pierce 1996).

b. *Underreporting of audit time*

Underreporting of audit adalah sebuah tindakan auditor dimana auditor tersebut menyatakan waktu yang ia gunakan dalam mengaudit lebih singkat daripada waktu yang sesungguhnya ia gunakan (Otley dan Pierce 1996).

c. *altering and replacing of audit procedure*

Pada penelitian yang dilakukan Anastasia dan Mukhlisin (2005) menyatakan bahwa *altering and replacing of audit prodecure* adalah merubah suatu tindakan prosedur yang telah ditetapkan dalam pelaksanaan audit lapangan dengan prosedur audit yang lain.

5. *Locus of Control*

Locus of Control merupakan bagian dari karakteristik personal seseorang. Karakteristik personal sendiri dapat diartikan sebagai ciri psikologis dalam diri seseorang yang membentuk kepribadian baik sikap maupun sifat orang tersebut yang berdasar lingkungan sekitarnya (Ikhsan, 2007). *Locus of control* ialah ciri khusus yang dimiliki oleh seseorang mengenai tinggi atau rendahnya tingkat kepercayaan yang ia miliki terhadap dirinya sendiri terutama dalam hal yang menyangkut pengendalian diri yang nantinya akan berpengaruh pada tingkat keberhasilan maupun kegagalan dalam diri seseorang.

Penentu kepribadian ini digolongkan menjadi tiga faktor menurut (Ikhsan, 2007) yaitu :

a Keturunan

Keturunan sendiri dianggap memiliki faktor yang kuat sebagai penentu kepribadian seseorang, karena dalam diri seseorang terdapat struktur molekul dari gen yang terdapat pada kromosom. Gen ini sendiri diperoleh secara turun temurun dan diperoleh dari pihak orang tua yang biasanya menurun pada keturunannya.

b Lingkungan

Faktor lain yang menentukan kepribadian seseorang adalah faktor lingkungan. Di dalam faktor lingkungan ini banyak ditemukan unsur lain yang saling berkaitan diantaranya unsur budaya, norma, keluarga, teman-teman dan

kelompok sosial, dan tempat dimana seseorang dibesarkan akan berpengaruh juga akan kepribadiannya,

c Situasi

Faktor ini mempengaruhi keturunan dan lingkungan terhadap kepribadian seseorang. Adanya tuntutan yang berbeda dari setiap situasi dan keadaan di mana individu tumbuh akan menimbulkan aspek-aspek lain yang akan muncul dalam kepribadian seseorang.

Menurut Robbin (2003) kepribadian seseorang juga memiliki ciri-ciri sebagai berikut :

a. *Locus Of Control*

Locus of control merupakan keyakinan individu terhadap pengendalian dirinya sendiri. Jadi *locus of control* ditentukan oleh beberapa faktor diantaranya : rasa puas terhadap pekerjaan, motivasi, pekerjaan, adanya penilaian kinerja.

b. Harga Diri

Harga diri berhubungan dengan ambisi diri seseorang. Harga diri biasanya berhubungan langsung pada keinginan untuk mencapai kesuksesan. Sehingga harga diri merupakan keyakinan seseorang dalam menyesuaikan

dirinya terhadap lingkungan dan perilaku orang-orang yang dihormati dan adanya kepuasan kerja.

c. Ketelitian

Ketelitian merupakan seberapa besar tanggung jawab seseorang atas tugas yang ia miliki. Ketelitian sendiri berhubungan langsung dengan kemahiran, dan ketekunan. Sehingga ketelitian yang ia miliki akan berorientasi kepada prestasi kerja.

d. Kemantapan emosional

Kemantapan emosional adalah seberapa jauh seseorang itu mampu mengatur emosi yang ia miliki, sehingga individu tersebut mampu bersikap sesuai dengan situasi dan kondisi yang ada di lingkungannya tanpa menuruti rasa egois dalam dirinya. Hal ini dapat digambarkan melalui seberapa tenang, penuh semangat, positif, maupun kedewasaan dalam menghadapi berbagai permasalahan.

Locus of control juga didefinisikan sebagai bentuk kemampuan seseorang untuk mengendalikan berbagai peristiwa yang terjadi di dalam hidupnya baik yang berasal dari dalam dirinya maupun dari pihak luar Donnelly *et al.* (2003).

Locus of control seringkali dianggap menjadi penyebab dari seorang auditor melakukan tindakan penyimpangan.

Menurut Wahyudi (2011) *Locus of control* sendiri digolongkan menjadi dua bagian yaitu :

a. *locus of control eksternal*

Locus of control eksternal merupakan sebuah bentuk pengendalian diri yang dipengaruhi oleh pihak luar. Biasanya seseorang yang memiliki *locus of control eksternal* akan cenderung lebih mudah melakukan tindakan penyimpangan. Sebab individu tersebut merasa bahwa dirinya tidak mampu bertanggung jawab atas apa yang menjadi tugas dan pekerjaannya. Individu dengan *locus of control eksternal* memiliki kecenderungan dengan kepercayaan diri yang rendah sehingga dapat dengan mudah dipengaruhi mereka juga meyakini bahwa apa yang terjadi terhadap diri mereka merupakan kebetulan atau bahkan hanya karena keberuntungan.

b. *locus of control internal*

Individu yang memiliki *locus of control internal* yang kuat memiliki kecenderungan sikap untuk menghindari adanya tindak penyimpangan. Sebab individu tersebut memiliki kendali yang kuat atas dirinya sendirinya.

Penelitian yang dilakukan oleh Irawati (2005) dan Pujaningrum (2012) menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh pada perilaku menyimpang dalam audit dengan ditunjukkan bahwa semakin tinggi *locus of control* eksternal individu, semakin besar pula kemungkinan individu tersebut melakukan perilaku menyimpang. Adanya rasa tanggung jawab yang tinggi dan profesionalitas pada pekerjaan seorang auditor, maka kecenderungan seorang auditor dalam melakukan tindakan menyimpang akan berkurang, sebaliknya apabila rasa tanggung jawab dan profesionalitas auditor terhadap pekerjaannya berkurang maka kecenderungan auditor dalam melakukan . tindakan menyimpang akan semakin tinggi.

Ketika seseorang auditor memiliki komitmen organisasi yang kuat dan memperhatikan kemajuan karirnya maka auditor akan memberikan kinerja terbaiknya. Kartika, dkk. (2007) mengungkapkan melalui penelitian yang dilakukannya mengenai hubungan kinerja pegawai dan penerimaan perilaku *disfungsional* audit dengan memakai variabel *locus of control* sebagai variabel antersedan. Menyimpulkan bahwa *locus of control* berpengaruh secara negatif terhadap adanya perilaku menyimpang auditor.

6. Komitmen Organisasional

Komitmen Organisasional sendiri merupakan penggabungan antara karakter dan tingkah laku seseorang. Komitmen sendiri memiliki arti sebagai

tanggung jawab, sehingga di dalam komitmen ini terdapat tiga hal indentik yang saling berkaitan yaitu identifikasi individu terhadap tujuan organisasi, saling terlibat terhadap tugas organisasi, dan tingkat kesetiaan terhadap organisasi (Feris dan Aranya, 1983). Komitmen organisasional merupakan kondisi dimana individu berusaha mempertahankan posisi atau jenjang karir yang ia miliki dalam suatu organisasi, sehingga individu tersebut memiliki motivasi yang kuat atas tanggung jawab yang ia miliki terhadap suatu organisasi tersebut maka individu tersebut akan selalu berusaha untuk memberikan kinerja terbaiknya sehingga ia mampu mempertahankan atau bahkan meningkatkan jenjang karirnya dalam suatu organisasi.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Tranggono dan Kartika (2008) komitmen organisasional diartikan sebagai besarnya tingkat kesetiaan yang dimiliki seseorang atas profesi yang ia jalankan berdasarkan tanggung jawab yang telah diberikan kepadanya. Penelitian yang dilakukan Kalbers dan Forgarty (1995) mengungkapkan terdapat dua hal yang berkaitan mengenai komitmen organisasional yang pertama adalah *continuence* sementara yang kedua adalah *affective*. Dikatakan bahwa hasil penelitiannya adalah komitmen organisasional *continuence* memiliki keterkaitan positif dengan pengalaman auditor dan memiliki keterkaitan negatif dengan pandangan profesionalisme kewajiban sosial. Sementara pada komitmen organisasi *affective* memiliki keterkaitan yang sama dengan pengabdian pada profesi. Pujaningrum dan

Arifin (2012) menyebutkan bahwa kaomitmen organisasi digolongkan menjadi tiga yaitu :

- a. Kepercayaan dan penerimaan akan tujuan serta nilai-nilai yang ada pada organisasi.

Individu yang memiliki komitmen organisasional yang kuat cenderung memiliki rasa percaya terhadap organisasi tempatnya bekerja, dengan demikian ia akan lebih mudah menerima tujuan dan nilai-nilai yang ada pada organisasi tersebut.

- b. Kemampuan untuk berusaha mencapai tujuan

Ketika seseorang individu memiliki komitmen organisasional yang kuat maka individu akan terfokus untuk memberikan kinerja terbaiknya guna mencapai tujuan, karena alasan tersebut individu akan menghindari adanya tindakan penyimpangan yang justru akan menghambat untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan oleh organisasi.

- c. Keinginan untuk terus memepertahankan posisi sebagai anggota organisasi

Hal ini dapat diartikan bahwa ketika seseorang memiliki keinginan untuk terus mempertahankan posisi keanggotaannya pada sebuah organisasi maka individu tersebut akan memiliki tanggung jawab atas pekerjaan atau tugas yang diberikan padanya. Untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan oleh

organisasi tersebut, individu akan melakukan pekerjaannya sesuai ketentuan yang berlaku tanpa harus melanggar larangan yang telah ditentukan karena individu tersebut berusaha mempertahankan posisi keanggotaannya.

7. Kompleksitas Tugas

Kompleksitas tugas merupakan tingkat kesulitan dalam sebuah pekerjaan yang dianggap kompleks, dalam hal ini maksud kompleks adalah terdiri atas banyak bagian, berbeda, dan saling berkaitan. Kompleksitas tugas ini bergantung pada pandangan setiap individu, sehingga setiap individu akan memiliki ukuran kesulitan yang berbeda (Wibowo, 2015). Adanya kompleksitas tugas ini disebabkan oleh keterbatasan daya ingat dan kemampuan dalam menggabungkan masalah yang dimiliki dengan keputusan yang akan dibuat (Irawati, 2011).

Dalam hal yang berhubungan dengan audit, suatu tugas yang dianggap sulit oleh seorang auditor, belum tentu dianggap sulit pula oleh auditor yang lain. Ukuran kompleksitas tugas dalam tingkat tertentu dapat mempengaruhi kinerja maupun usaha yang dilakukan auditor. Sebab auditor sering kali berada di posisi yang dilematis, dimana auditor harus mempertahankan sikap independensinya dalam memberikan pendapat kewajaran laporan keuangan,

namun disatu sisi auditor juga harus mampu memenuhi tuntutan dari klien (Septiani dan Sukartha, 2017).

Pada akhirnya auditor akan merasa sangat kompleks terhadap tugas yang dibebankan padanya dikarenakan adanya tingkat kesulitan (*task difficulty*) dan variabilitas tugas (*task variability*). Pandangan terhadap kompleksitas tugas ini akan disikapi secara berbeda oleh auditor, beberapa auditor akan menganggap kompleksitas tugas merupakan motivasi kerja untuk memberikan kinerja terbaiknya. Sementara bagi sebagian auditor kompleksitas tugas ini memungkinkan dianggap sebagai suatu tekanan maupun beban pekerjaan. Karena pada dasarnya seorang auditor memang akan dihadapkan dengan berbagai macam tugas.

Menurut Restuningdiah dan Indriantoro (2000) kompleksitas ini muncul dikarenakan adanya ketidakjelasan pada tugas-tugas yang membingungkan dan tidak terstruktur, sehingga hasilnya tidak dapat diprediksi. Chung dan Monroe (2001) menyatakan bahwa kompleksitas tugas audit dipengaruhi oleh dua faktor yaitu :

1. Terdapat banyak informasi yang tidak relevan yang berarti bahwa informasi tersebut tidak konsisten maupun sesuai dengan kondisi yang diprediksi.

2. Adanya ambiguitas yang tinggi, dikarenakan adanya keberagaman hasil yang diinginkan oleh klien.

Peningkatan kompleksitas tugas justru akan menurunkan keberhasilan dari tugas itu sendiri. Maka semakin tinggi tingkat kompleksitas tugas yang dihadapi oleh auditor dapat berpotensi menyebabkan perilaku menyimpang oleh auditor.

8. *Turnover Intention*

Turnover intention adalah berhenti atau keluar dari organisasi secara permanen baik sukarela seperti pensiun, atau tidak sukarela seperti pemecatan. Keinginan untuk keluar dari organisasi secara sukarela dapat bersifat fungsional dan disfungsional. Keinginan keluar dari organisasi yang bersifat fungsional, jika pegawai yang meninggalkan organisasi merupakan pegawai yang dianggap layak untuk keluar. Kondisi ini membuka kesempatan bagi orang yang bermotivasi atau berkemampuan lebih tinggi, membuka kesempatan untuk promosi, dan membuka ide-ide baru dan segar bagi organisasi (Maryati, 2005).

9. *Time Budget Pressure*

Time budget pressure berarti tuntutan waktu yang dihadapi oleh auditor dalam menjalankan tugas auditnya. Dalam standar pekerjaan lapangan butir satu disebutkan bahwa mengharuskan seorang auditor agar dapat merencanakan dan mengendalikan tugas yang dilakukannya secara efektif (IAI, 2001). Agar dapat terpenuhinya persyaratan yang ditetapkan oleh IAI tersebut maka dibuatlah susunan anggaran waktu audit.

Biasanya KAP akan menyusun anggaran waktu secara terperinci pada setiap proses audit (Fleming dan Marxen 2012). *Time Budget Pressure* ini memiliki berbagai manfaat bagi KAP seperti yang dikemukakan oleh Adek (2012) bahwa *time budget pressure* akan berguna untuk menentukan perkiraan besarnya jumlah biaya audit yang dibutuhkan, membagi setiap individu pada tugas yang telah ditentukan, dan sebagai penilaian kembali atas kinerja yang telah dilakukan oleh auditor. *Time budget pressure* juga memiliki fungsi lain yaitu sebagai bukti dokumentasi atas terpenuhinya syarat standar lapangan pekerjaan yang pertama berupa supervisi audit dan perencanaan, sebagai sarana fasilitas rekan sesama kerja, membantu apabila terjadi tuntutan hukum terhadap KAP, serta mempermudah auditor untuk menerapkan keahlian yang mereka miliki.

Namun anggaran waktu yang terlampau ketat dapat mengakibatkan auditor merasakan batasan waktu audit (*time budget pressure*) yang disebabkan oleh adanya ketidakseimbangan antara batasan waktu yang ditentukan dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan program audit (Kelly, 2012). Menurut

Dezoort dan Lord (2012) ketika menghadapi *time budget pressure* auditor akan menanggapi melalui dua cara yaitu : fungsional dan dysfungsional.

Auditor yang menanggapi secara fungsional justru akan menjadikan *time budget pressure* sebagai acuan agar dirinya mampu bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya. Karena auditor menetapkan alokasi waktu dengan sangat ketat justru mengakibatkan kerugian yang berefek secara langsung pada publik, yaitu dengan munculnya perilaku penyimpangan dalam audit dan tentu saja hal ini memiliki efek samping terhadap kualitas audit seperti salah saji, kegagalan meneliti prinsip akuntansi, melakukan review dokumen secara dangkal, menerima penjelasan dari klien tidak secara sempurna, dan mengurangi pekerjaan pada salah satu langkah audit (Kelley dan Margheim, 2011).

Akers dan Eton (2003) mengungkapkan apabila auditor merasakan terjadinya *time budget pressure*, maka auditor akan bertindak dengan salah satu cara sebagai berikut :

- a) Melaksanakan proses audit sebagaimana mestinya dan melaporkan waktu aktual yang digunakan dalam tugas tersebut. Dalam hal ini auditor menggunakan cara fungsional untuk menangani *time budget pressure*.
- b) Melakukan prosedur sesuai aturan yang berlaku, namun melakukan manipulasi waktu catatan dengan cara tidak dilaporkannya waktu

sesungguhnya yang telah digunakan untuk melaksanakan tugas audit. Dalam hal ini auditor menggunakan cara *dysfungsional* untuk menangani *time budget pressure*.

- c) Tidak melaksanakan prosedur audit yang telah ditetapkan, biasanya saat melakukan hal ini auditor tidak mau mengakuinya sehingga auditor mengklaim telah melakukan prosedur audit yang telah ditetapkan.

Meskipun auditor dapat menanggulangi *time budget pressure* dengan melakukan tindakan fungsional dan tambahan waktu, namun seringkali auditor justru melakukan tindakan *dysfungsional* secara disengaja. Banyak teori yang mengungkapkan bahwa apabila waktu sesungguhnya yang diberikan tidak menyukupi, maka auditor cenderung merasa tergesa-gesa dalam melaksanakan tugasnya kebanyakan auditor menyelesaikan tugasnya hanya semampunya atau bahkan hanya mengerjakan sebagian dari keseluruhan kewajiban. Sebaliknya apabila auditor memiliki kelonggaran waktu, auditor justru akan merasa terlena dan kehilangan fokusnya yang mengakibatkan kecenderungan gagal dalam mendeteksi bukti audit yang signifikan.

B. Penelitian Terdahulu & Penurunan Hipotesis

1. Pengaruh *Locus of Control* terhadap Perilaku Menyimpang dalam Audit

Seorang auditor dengan *locus of control* internal memiliki kemampuan untuk menghadapi ancaman-ancaman yang timbul dari lingkungan (Brownell 1981;

Robberts et al., 1997; Pasewark dan Stawser 1996). Berdasarkan teori motivasi X dan Y individu yang memiliki *locus of control* eksternal memiliki karakter X yang artinya individu tersebut malas, kurang memiliki rasa tanggung jawab atas pekerjaan yang dimilikinya. Sebaliknya individu dengan *locus of control* internal memiliki karakter Y yang artinya merupakan individu yang memiliki rasa tanggung jawab yang kuat, bekerja dengan maksimal, dan selalu memiliki rencana cadangan.

Setiap auditor yang memiliki *locus of control internal* akan memberikan kinerja terbaiknya dan berusaha keras untuk berperan dalam kemajuan organisasi sebab auditor tersebut percaya bahwa usaha yang ia berikan akan berbanding lurus terhadap hasil kinerja yang akan diperolehnya Harini., dkk (2010). Auditor dengan *locus of control internal* dikenal sebagai individu yang loyal terhadap perusahaan, karena ketika auditor tersebut menerima pekerjaan ia akan berusaha sebaik mungkin dalam melaksanakan tugasnya agar nama perusahaan dapat dikenal dengan citra yang baik oleh masyarakat (Febrina, 2012). Sebaliknya individu yang memiliki *locus of control* eksternal biasanya memiliki kedudukan dibawah individu yang memiliki *locus of control* internal (Hartati, 2012). Sehingga individu dengan *locus of control eksternal* lebih mudah merasa terancam dan tidak berdaya serta strategi yang dipilih dalam menyelesaikan sebuah permasalahan cenderung bersifat reaktif. (Ardiansah 2003).

Seseorang dengan *locus of control* eksternal lebih bertanggung jawab dengan pihak-pihak lain dan faktor-faktor situasional, akibatnya mereka cenderung terlibat dalam perilaku tidak etis (Jones dan Kavanagh 1996; Trevino dan Youngblood 1990). Penelitian sebelumnya (Harini *et al.*, 2010; Sitanggang 2007; Maryanti 2005; dan Donnelly *et al.*, 2003) menunjukkan bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh positif terhadap penerimaan perilaku tuna fungsi auditor. Manipulasi atau ketidakjujuran pada akhirnya akan menimbulkan perilaku menyimpang pada auditor, sehingga hal ini menghasilkan dugaan bahwa semakin tinggi *locus of control* eksternal individu, semakin besar tingkat penerimaan perilaku menyimpang dalam audit. Maka semakin tinggi *locus of control* eksternal yang dimiliki oleh seorang auditor, semakin tinggi pula bagi auditor untuk melakukan tindakan menyimpangan dalam audit. Dan apabila *locus of control* internal yang dimiliki oleh auditor semakin tinggi maka semakin rendah pula peluang bagi auditor untuk melakukan tindakan menyimpang. Berdasarkan argumentasi dan hasil riset terdahulu, dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut :

H_1 : *Locus of Control* memiliki pengaruh positif terhadap perilaku menyimpang dalam audit.

2. Pengaruh Komitmen Organisasional terhadap Perilaku Menyimpang Auditor

Komitmen organisasional merupakan sikap yang merefleksikan loyalitas karyawan pada organisasi dan berkelanjutan sehingga anggota organisasi dapat mengekspresikan perhatiannya terhadap organisasi dan keberhasilan serta kemajuan yang berkelanjutan (Luthans, 2006). Komitmen organisasional menunjukkan kekuatan serta pengaruh seseorang dalam suatu organisasi. Komitmen organisasional ini berkaitan dengan teori motivasi X dan Y yang menunjukkan bahwa seseorang dengan karakteristik Y cenderung memiliki komitmen organisasional yang tinggi dikarenakan individu dengan karakteristik Y memiliki rasa tanggung jawab yang tinggi terhadap perusahaan tempatnya bekerja dan merupakan individu yang loyal, sementara individu dengan karakteristik X cenderung memiliki tingkat komitmen organisasional yang rendah karena kurangnya rasa tanggung jawab yang dimiliki oleh individu tersebut.

Auditor dengan komitmen organisasional yang tinggi akan berusaha menjalankan tugasnya sebagai auditor secara maksimal meski dalam berbagai kendala.

Hal ini dikarenakan auditor memahami nilai, tujuan dan perannya dalam sebuah organisasi. Otley dan Pierce (2012) telah melakukan penelitian tentang hubungan komitmen organisasi dengan perilaku audit disfungsional di Amerika dan Irlandia yang menunjukkan hubungan yang negatif. Selain itu, penelitian (Paino *et al.*, 2011; Triono, 2012; Basudewa dan Merkusiwati, 2015) juga menjelaskan bahwa *organisational commitment* berpengaruh negatif terhadap

dysfunctional audit behavior. Apabila seorang auditor memiliki komitmen organisasional yang kuat, auditor tersebut tidak akan melakukan tindakan menyimpang sebab semakin tinggi komitmen organisasional seorang auditor maka semakin tinggi pula tanggung jawab dan komitmen yang ia berikan agar tetap bertahan di dalam organisasi tersebut, maka auditor akan cenderung berhati-hati serta selalu berusaha memberikan kinerja terbaiknya. Berdasarkan argumentasi dan hasil riset terdahulu maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut :

H_2 : Komitmen organisasional memiliki pengaruh negatif terhadap perilaku menyimpang dalam audit.

3. Pengaruh Kompleksitas Tugas terhadap Perilaku Menyimpang Auditor

Kompleksitas tugas merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Kompleksitas merupakan tugas yang tidak terstruktur, membingungkan, dan sulit. Sebuah tugas akan menjadi kompleks apabila tidak ada kesesuaian dalam petunjuk dan ketimampuan seseorang dalam mengambil keputusan untuk menggabungkan petunjuk dan informasi. Auditor seringkali menghadapi situasi kompleks karena harus memenuhi berbagai kepentingan. Kompleksitas tugas sendiri berkaitan dengan teori atribusi yaitu perilaku yang disebabkan oleh faktor eksternal, karena kompleksitas tugas merupakan faktor eksternal yang dihadapi oleh auditor sehingga apabila dihadapkan pada kompleksitas tugas yang tinggi maka auditor akan cenderung melakukan tindak penyimpangan.

Hasil dari penelitian yang dilakukan oleh Prasita dan Adi (2007) menyatakan bahwa kompleksitas tugas memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut mempengaruhi auditor untuk mencapai hasil audit yang berkualitas dan peningkatan kinerja bagi auditor. Penelitian dari Restu dan Indriantoro (2000) mengungkapkan peningkatan kompleksitas tugas dapat menurunkan keberhasilan dari tugas itu sendiri. Dalam penelitian yang dilakukan oleh (Winanda dan Wirasedana, 2017; Restu dan Indriantoro, 2000; dan Lasdi 2012) menyebutkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh terhadap perilaku menyimpang dalam audit. Sementara pada penelitian yang dilakukan oleh Wibowo (2015) dan Yuen *et al.*, (2013) kompleksitas tugas memiliki pengaruh negatif terhadap perilaku menyimpang audit.

Apabila tingkat kompleksitas tugas semakin tinggi maka potensi terjadinya perilaku menyimpang dalam audit juga akan semakin tinggi dan sebaliknya apabila kompleksitas tugas yang dialami auditor semakin rendah maka akan semakin rendah pula potensi terjadinya perilaku menyimpang. Hal ini terjadi dikarenakan apabila kompleksitas tugas yang dialami oleh auditor tinggi maka auditor akan mengalami kesulitan, semakin sulit tugas yang dilakukan auditor justru hal itu akan mengurangi keberhasilan auditor dalam menyelesaikan tugasnya. Sementara auditor seringkali mendapatkan posisi dilematis akibat adanya beban tugas yang kompleks dan tuntutan dari klien. Maka untuk memenuhi berbagai macam tuntutan tersebut auditor seringkali melakukan

perilaku menyinggung sehingga dapat dikatakan bahwa perilaku menyimpang dalam audit akan lebih berpotensi apabila auditor mengalami kompleksitas tugas.

H₃: Kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku menyimpang dalam audit

4. Pengaruh *Turnover Intention* terhadap Perilaku Menyimpang Auditor

Turnover Intention adalah berhenti secara permanen baik secara sukarela atau pensiun maupun secara tidak sukarela atau pemecatan dari suatu pekerjaan. *Turnover Intention* ini berkaitan dengan teori atribusi *correspondent inference* yaitu karakteristik seseorang yang mencerminkan perilaku kesehariannya. Apabila auditor dengan tingkat pengendalian diri yang kurang dan memiliki *turnover intention* maka auditor tersebut akan sangat mudah untuk melakukan tindak penyimpangan dalam audit. Pada kasus ini biasanya auditor yang ingin berpindah kerja yang dikarenakan atas keinginan maupun paksaan lingkungan cenderung beresiko melakukan tindakan menyimpang, auditor ini tidak merasa takut akan sanksi yang diberikan padanya apabila melanggar ketentuan, auditor ini lebih cenderung berpikir untuk dapat berpindah kerja sehingga tidak mempedulikan sanksi atas perilaku menyimpangnya.

Dalam penelitian Pujaningrum (2012) menjelaskan bahwa auditor yang memiliki keinginan untuk berpindah kerja lebih mungkin terlibat dalam perilaku disfungsional, karena penurunan rasa takut dari kondisi yang terjadi bila hal tersebut terdeteksi. Irawati *et al.*, (2005), Basudewa dan Merkusiwati (2015);

Pribadi (2016); dan Donnelly *et al.*, (2003) juga menyatakan auditor dengan niat untuk meninggalkan perusahaan akan cenderung melakukan tindakan menyimpang. Apabila auditor memiliki *turnover intention* yang tinggi akan cenderung melakukan tindakan menyimpang sebab auditor tersebut telah kehilangan rasa takut akan kemungkinan dipecat. Berdasarkan argumentasi dan hasil riset terdahulu maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut :

H_4 : *Turnover intention* berpengaruh positif terhadap perilaku menyimpang dalam audit.

5. Pengaruh Time Budget Pressure terhadap Perilaku Menyimpang Auditor

Time budget pressure sendiri berkaitan dengan teori atribusi yaitu perilaku yang disebabkan oleh faktor eksternal, karena *time budget pressure* merupakan faktor eksternal yang dihadapi oleh auditor sehingga apabila dihadapkan pada *time budget pressure* yang tinggi maka auditor akan cenderung melakukan tindak penyimpangan. Penelitian Pierce (2004) yang menunjukkan tekanan anggaran waktu audit berhubungan positif dengan perilaku disfungsi.

Penelitian ini juga didukung dengan penelitian lain dari Coram *et al* (2004), Weningtyas *et al* (2006), Basuki *et al* (2006), dan Adanan (2009). Dengan demikian, diketahui bahwa anggaran waktu yang sempit untuk mengaudit bisa meningkatkan perilaku disfungsi auditor dalam memenuhi proses audit yang harus dilakukannya. Anggaran waktu atau batasan waktu

audit merupakan aspek penting dalam melaksanakan program audit pada perusahaan klien. Karena dengan anggaran waktu audit yang cukup, auditor bisa mengalokasikan waktu untuk melaksanakan program audit yang telah dirancang.

Sehingga, semakin cukup waktu yang dimiliki auditor, maka semua program audit bisa terlaksana dengan baik. Semakin sempit nya anggaran waktu audit, maka tidak semua program audit bisa terlaksana sesuai rencana dan auditor akan melakukan perilaku disfungsional yang mempengaruhi kualitas opini audit. Seperti yang dijelaskan dalam penelitian Ventura (2001) bahwa penetapan anggaran waktu tidak realistis pada tugas audit khusus akan berdampak kurang efektifnya pelaksanaan audit atau auditor pelaksana akan mempercepat tes. Sebaliknya, bila penetapan anggaran waktu terlalu lama, hal ini akan berdampak negatif pada biaya dan efektifitas pelaksanaan audit.

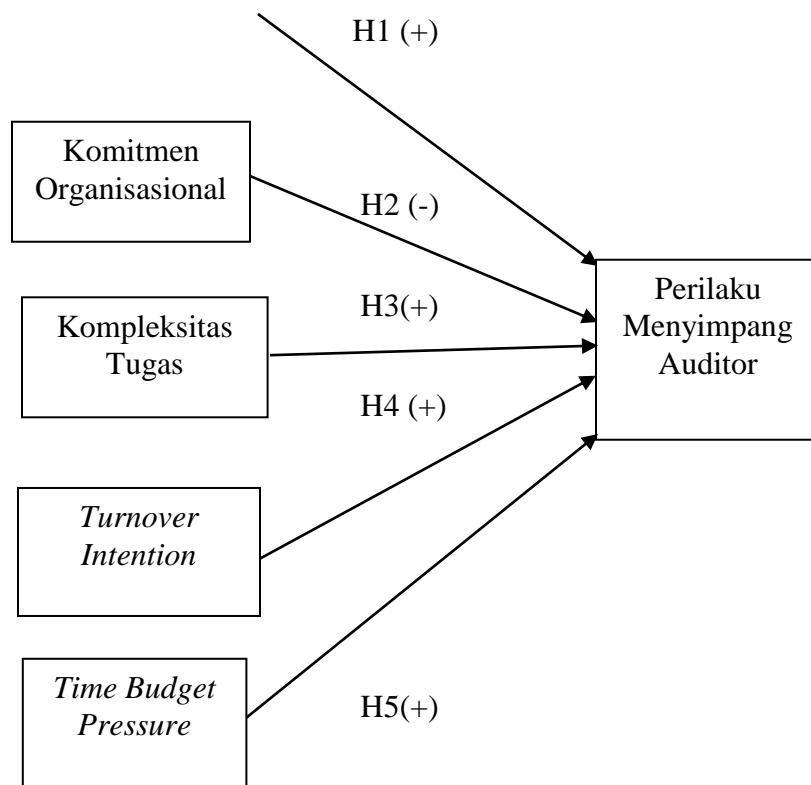
Apabila auditor memiliki anggaran waktu yang sempit maka auditor akan semakin berpeluang melakukan tindakan menyimpang hal ini dikarenakan auditor merasa mendapat tekanan. Berdasarkan argumentasi dan hasil riset terdahulu maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut :

H₅: Time Budget Pressure berpengaruh positif terhadap perilaku menyimpang dalam audit.

C. Model Penelitian

Dari kerangka pemikiran dapat digambarkan model penelitiannya sebagai berikut:

*Locus of
Control*



Gambar 2.1
Model Penelitian

