

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

(DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS)

2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian pertama yang dilakukan (Cahyadi:2017) Yang berjudul “Pengaruh Karakteristik Personal Auditor Terhadap Perilaku Menyimpang dalam Audit” teknik yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *purposive sampling* yang termasuk dalam *nonprobability* sampling yaitu teknik pengambilan sampel yang tidak memberi peluang atau kesempatan yang sama bagi setiap unsur atau anggota populasi untuk dipilih menjadi sampel. Penelitian ini menggunakan empat variabel independen yaitu *locus of control* (X1), kinerja (X2), komitmen organisasi (X3), dan *turnover intention* (X4) dan satu variabel dependen yaitu penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit (Y). Alat penelitian yang digunakan penelitian ini adalah SPSS versi 20. Uji hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan alat analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa *locus of control* (X1) berpengaruh terhadap penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit. Kinerja auditor (X2) berpengaruh terhadap penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit. Komitmen organisasi (X3) tidak berpengaruh terhadap penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit. *Turnover intention* (X4) berpengaruh terhadap penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit kearah positif.

Penelitian (Ofita:2015) yang berjudul Pengaruh *Locus Of Control*, Komitmen Organisasi, Kinerja auditor, *Time Budget Pressure* dan Etika Audit terhadap Perilaku Disfungsional Audit. Metode Pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *random sampling*. Alat penelitian yang digunakan adalah SPSS versi 20. Uji hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan alat analisis regresi linier Penelitian ini menggunakan lima variabel independen yaitu *locus of control* (X1), komitmen organisasi (X2), kinerja (X3), *time budget pressure* (X4) dan etika audit (X5) dan satu variabel dependen yaitu perilaku disfungsional audit (Y). Hasil penelitian variabel *locus of control* berpengaruh terhadap perilaku

disfungsional audit yang ada di KAP provinsi Riau, Sumatera Barat dan Sumatera Utara. Hasil pengujian hipotesis kedua menemukan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional audit. Hasil pengujian hipotesis ketiga menemukan bahwa kinerja auditor berpengaruh terhadap perilaku disfungsional audit. Hasil pengujian hipotesis keempat menemukan bahwa *Time budget pressure* berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional audit. Hasil pengujian hipotesis kelima menemukan bahwa Etika audit berpengaruh terhadap perilaku disfungsional audit.

Penelitian (Hartanto:2016) yang berjudul Pengaruh *Locus Of Control*, Tekanan Anggaran Waktu, Komitmen Profesional terhadap Perilaku Disfungsional Auditor. Teknik pengambilan sampel yang memenuhi persyaratan ini ialah simple random sampling. Teknik analisis penelitian analisis regresi linier. Variabel independen , *locus of control* (X1), tekanan anggaran waktu (X2) , komitmen profesional (X3) . Variabel dependen perilaku disfungsional auditor. Hasil penelitian ini adalah Locus of control berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor, tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional audit, komitmen profesional berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional audit.

Penelitian keempat (Hardyan:2013) Perilaku Audit Disfungsional Efek Dari Tekanan Anggaran Waktu, Gaya Kepemimpinan dan Komitmen Organisasi. Teknik Analisis *Convenience Sampling Method*. Variabel: Perilaku Audit Disfungsional, Tekanan Anggaran Waktu ,Gaya Kepemimpinan ,Komitmen Organisasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara faktor eksternal (gaya kepemimpinan dan tekanan anggaran waktu) dan faktor internal (komitmen organisasi) terhadap perilaku audit disfungsional. Ditemukan juga adanya efek mediasi yaitu pengaruh tidak langsung faktor eksternal (tekanan anggaran waktu dan gaya kepemimpinan) terhadap perilaku audit disfungsional melalui faktor internal (komitmen organisasi).

Penelitian kelima, (Tanjung:2013). Yang berjudul “Pengaruh Karakteristik Personal Auditor Dan *Time Budget Pressure* Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor (Studi Empiris Pada Kap Di Kota Padang Dan Pekanbaru)”. Teknik

analisis regresi berganda. alat penelitian yang digunakan penelitian ini adalah SPSS versi 20. Variabel Karakteristik Personal Auditor (X1), *Time Budget Pressure* (X2), Perilaku Disfungsional Auditor (Y). Hasil penelitian ini menunjukkan karakteristik personal auditor berpengaruh signifikan positif terhadap perilaku disfungsional auditor dan time budget pressure berpengaruh signifikan positif terhadap perilaku disfungsional auditor.

Penelitian keenam, (Eka Purwanda, Maula Ash Shiddieqy:2013). Yang berjudul *The Influence Of Auditor Personality Characteristics and Dysfunctional Behavior To Audit Quality (Survey on Public Accountant in Bandung)*. Teknik analisis regresi linier berganda. Variabel dependen, *Auditor Personality Characteristics* (X1), *Dysfunctional Behavior* (X2 dan variabel independen *Audit Quality* (Y). Berdasarkan hasil analisis Karakteristik Personal Auditor memiliki pengaruh positif signifikan terhadap Kualitas Audit. Sedangkan variabel Perilaku Disfungsional menunjukkan pengaruh yang negatif tidak signifikan terhadap variabel Kualitas Audit. Secara simultan kedua variabel bebas.

Penelitian ketujuh,(Nor Mohd Nazli Mohn :2017) yang berjudul *The Effect of Time Budget Pressure on Auditor Behaviour*. Variabel independen penelitian ini *time budget pressure* . variabel dependen penelitian ini *audit behaviour* Hasilnya menunjukkan bahwa auditor di perusahaan non-Big Four merasa anggaran waktu mereka dapat dicapai dibandingkan dengan perusahaan Big-Four. Alat analisa Structural Equation Modeling (SEM) Hasil ini mungkin karena fakta bahwa mayoritas perusahaan BigFour adalah perusahaan yang terdaftar dengan struktur yang lebih kompleks. Jelas bahwa tingkat tekanan anggaran waktu yang dialami oleh auditor bervariasi sepanjang suatu kontinum yang berkisar dari sangat mudah untuk mencapai tidak mungkin dicapai.

Penelitian kedelapan (Purwanda dan Shiddiey:2013) berjudul *The Influence of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit Behaviour*. Metode penelitian deskriptif verifikatif. Hipotesis dianalisis dengan regresi. Data berikut ini adalah output dari pemrosesan tekanan anggaran waktu dan perilaku audit disfungsional dengan menggunakan Microsoft Excel. Hasil penelitian ini dapat disimpulkan tekanan anggaran waktu memiliki pengaruh terhadap perilaku audit disfungsional.

Ini membuktikan bahwa masih rendahnya kepatuhan terhadap standar auditing dan lemahnya pelaksanaan prosedur audit yang tidak dilakukan secara optimal karena anggaran waktu yang diberikan dalam perencanaan audit sangat ketat. Anggaran waktu yang ketat harus dicapai sebagai alat ukur untuk mengukur kinerja.

2.2. Landasan Teori

2.2.1 Teori Atribusi

Konsep yang mendasari teori tentang ketepatan pemberian opini auditor merujuk kepada teori berperilaku akuntansi khususnya teori atribusi. Teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa yang terjadi, mempelajari bagaimana seseorang menginterpretasikan alasan atau sebab perilakunya. Teori atribusi merupakan teori yang dikembangkan oleh Fritz Heider. Menurut Fritz Heider yang berargumentasi bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha, dan kekuatan eksternal (*eksternal forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar seperti kesulitan dalam pekerjaan atau keberuntungan (Suartana:2010). Menurut (Ikhsan dan Ishak 2005) bahwa teori atribusi menjelaskan tentang bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan atau sebab perilakunya.

Berdasarkan uraian diatas dapat penulis simpulkan bahwa teori atribusi dapat digunakan sebagai acuan dasar menemukan faktor-faktor penyebab mengapa auditor melakukan perilaku menyimpang atas audit. Dengan menemukan faktor – faktor tersebut maka perilaku tersebut dapat diminimalisir.

Dalam penelitian ini, penulis menggunakan teori atribusi karena penulis akan melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi auditor terhadap perilaku penyimpangan audit, pada penelitian ini teori atribusi digunakan untuk menjelaskan bagaimana pengaruh *time budget pressure*, kinerja auditor dan risiko audit dapat mempengaruhi tindakan auditor untuk melakukan perilaku penyimpangan audit

2.2.2 Tekanan Anggaran Waktu (*Time Budget Pressure*)

Tekanan anggaran waktu adalah keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat dan kaku (Jemada, 2013). *Time Budget Pressure*, Auditor seringkali bekerja dalam keterbatasan waktu, untuk itu setiap KAP perlu membuat anggaran waktu dalam penugasan auditnya. Anggaran waktu dibutuhkan untuk menentukan *cost* audit dan mengukur kinerja auditor. Akan tetapi, seringkali anggaran waktu tidak sesuai dengan realisasi atas pekerjaan yang dilakukan, akibatnya muncul perilaku disfungsional yang menyebabkan kualitas audit lebih rendah. Saat menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor akan memberikan respon dengan dua cara yaitu, fungsional dan disfungsional. Tipe fungsional adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya. Sedangkan, tipe disfungsional adalah perilaku auditor yang membuat penurunan kualitas audit.

Menurut (Kelley:1990) Anggaran waktu audit yang sempit dapat mengakibatkan auditor merasakan tertekan dalam pelaksanaan program audit akibat ketidakseimbangan antara *time budget pressure* yang tersedia dan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan program audit . Anggaran waktu merupakan hal yang sangat penting bagi semua KAP karena menyediakan dasar untuk memperkirakan biaya audit, pengalokasian staf ke dalam pekerjaan audit, dan sebagai dasar untuk mengevaluasi kinerja auditor.

Kesulitan, waktu, atau biaya yang terlibat tidak dengan sendirinya merupakan suatu basis yang valid bagi auditor untuk meniadakan suatu prosedur audit ketika tidak terdapat alternatif atau menerima bukti audit yang kurang persuasif. Perencanaan yang tepat membantu auditor dalam mengusahakan tersedianya waktu dan sumber daya yang cukup untuk pelaksanaan audit. Namun, relevansi informasi dan nilainya cenderung berkurang dengan berlakunya waktu, dan terdapat suatu keseimbangan yang harus dipertimbangkan antara keandalan informasi dan biayanya. Oleh karena itu, terdapat harapan dari pengguna laporan

keuangan bahwa auditor akan merumuskan suatu opini atas laporan keuangan dalam suatu periode dan biaya yang wajar.

Dalam kondisi normal, estimasi untuk mempersiapkan jumlah waktu yang dialokasikan untuk suatu proses audit harus tersedia karena hal tersebut akan dijadikan dasar untuk estimasi biaya audit, alokasi pekerjaan personal staf dan untuk evaluasi kinerja staf auditor. Keterbatasan dalam waktu yang telah ditetapkan untuk memeriksa akan menyebabkan auditor bekerja dibawah tekanan waktu sehingga auditor akan bekerja dengan cepat, akan menyebabkan kemungkinan auditor akan mengabaikan beberapa prosedur audit dan hanya menyelesaikan proses audit yang dianggap penting oleh auditor.

Masalah *time budget pressure* yang dimaksud menurut (Suprianto 2009) "*Time budget pressure* telah menjadi masalah yang serius bagi auditor berhubungan dengan penugasan audit. Bahkan, beberapa auditor mengalami tekanan yang cukup besar ketika dihadapkan pada suatu penugasan audit dengan *time budget* yang sangat singkat dan tidak terukur. Tingkat *time budget pressure* yang tinggi akan mendorong auditor untuk melakukan perilaku disfungsional". Dengan adanya waktu yang ditargetkan oleh auditor ini dapat menyebabkan seorang auditor cenderung mengabaikan prosedur audit dengan tujuan memenuhi target yang telah ditetapkan

Menurut Dutadasanovan (2013:30) bahwa ada beberapa indikator yang menjadi penilaian kinerja seorang auditor untuk mengetahui sejauh mana *time budget pressure* akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor indikator tersebut adalah :

1. Pemahaman auditor atas Time Budget

Sebelum melakukan tugas audit, seorang auditor harus mengetahui dengan pasti tentang *time budget* yang telah di sepakati oleh manajer (kepala SKPD) dengan klien (SKPD yang diperiksa). Hal ini sangat penting karena dengan mengetahui pemahaman atas *time budget* itu kita dapat mengetahui seberapa besar auditor merasakan tekanan yang ditimbulkan oleh *time budget*.

2. Tanggung Jawab Auditor atas Time Budget

Dalam melaksanakan *time budget*, seorang auditor harus memahami tanggung jawab yang harus diselesaikan dan target-target yang harus dicapai serta tanggung jawab untuk menjaga agar proses audit berjalan efisien dan sesuai dengan *time budget* yang ditetapkan.

3. Penilaian Kinerja yang Dilakukan oleh Atasan

Time budget pressure merupakan suatu alat untuk mengukur kinerja seorang auditor dalam memeriksa laporan keuangan. Atasan akan menilai tingkat kinerja seorang auditor dilihat dari bagaimana auditor itu menyelesaikan tugas yang diberikan oleh atasan.

4. Frekuensi Revisi Time Budget

Permintaan auditor untuk dapat melakukan revisi atas *time budget* jika terdapat masalah dalam melakukan tugas audit akan menimbulkan suatu tekanan pada auditor yang akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan

2.2.2.1. Tujuan Tekanan Anggaran Waktu

Tekanan anggaran waktu adalah keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat dan kaku (Jemada, 2013). Penyusunan anggaran waktu dilakukan pada tahap awal dari audit, yaitu pada tahap perencanaan. Walaupun banyak penelitian yang mengatakan bahwa anggaran waktu sebagian besar memberikan pengaruh terhadap kualitas audit, namun anggaran waktu bergantung kepada profesionalisme auditor yang bersangkutan ketika melakukan audit. Seperti halnya yang diungkapkan oleh (Utami:2014) sebagai berikut:

“Budget time had given by the firm to the auditor to reduce audit fee. The faster processing time of audit, the audit fee will be smaller. Time budget pressure is defined as “constraints that occur in the audit contract because of limited resources such as time allocated to carry out the entire task of auditing”

Berdasarkan kutipan di atas, anggaran waktu yang diberikan oleh perusahaan kepada auditor bertujuan untuk mengurangi biaya audit. Semakin cepat proses pemeriksaan audit, biaya audit yang dikeluarkan akan semakin kecil. Tekanan anggaran waktu didefinisikan sebagai “kendala yang terjadi dalam kontrak audit karena keterbatasan sumber daya seperti waktu yang dialokasikan untuk melaksanakan seluruh tugas audit”.

2.2.2.2 Penggolongan Tekanan Anggaran Waktu

Menurut (Herningsih :2001) dalam (Dwimilten dan Ridwan : 2015) *time pressure* dibagi menjadi dua golongan, yaitu: *Time Budget Pressure* (keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disepakati, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat) dan *Time Deadline Pressure* (kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya).

2.2.2.3 Indikator Time Budget Pressure

Menurut DeZoort (1997) dalam Anastasia dan Meiden (2015), indikator yang digunakan dari dimensi tekanan anggaran waktu, yaitu:

1. Dimensi *Impacting Attitudes* (mempengaruhi sikap)
2. Dimensi *Impecting Intention* (mempengaruhi tujuan)
3. Dimensi *Impacting Behavior* (mempengaruhi perilaku)”

Berikut indikator dari dimensi tekanan anggaran waktu di atas:

1. Dimensi *Impacting Attitudes* (mempengaruhi sikap) diukur dengan indikator:

- a) *Stress*
- b) *Feeling of failure* (perasaan kegagalan)
- c) *Job dissatisfaction* (ketidakpuasan dalam bekerja)

d) *Underired turnover* (perputaran yang tidak diinginkan)

2. Dimensi *Impacting Intention* (mempengaruhi tujuan) diukur dengan indikator:

a) *Underreporting time* (menerbitkan laporan di bawah tenggat waktu)

b) *Accepting weak form of evidence during the audit* (menerima bukti yang lemah selama audit)

3. Dimensi *Impacting Behavior* (mempengaruhi perilaku) diukur dengan indikator:

a) *Premature sign-off* (menghentikan prosedur audit dengan gegabah)

b) *Neglect needed research an accounting standards* (lalai dalam menerapkan standar akuntansi)

Sedangkan menurut Otley dan Pierce (1996) dalam Lautania (2011) mengungkapkan bahwa dimensi dari *time budget pressure* adalah Tingkat Pengetatan Anggaran dan Tingkat Ketercapaian Anggaran

Berikut adalah penjelasan dari dimensi *time budget pressure* di atas:

1. Tingkat Pengetatan Anggaran

Tingkat pengetatan anggaran yaitu suatu kondisi dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disepakati dan terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat.

2. Tingkat Ketercapaian Anggaran.

Tingkat ketercapaian anggaran yaitu kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan audit tepat pada waktunya.

Dimensi *time budget pressure* tersebut kemudian dikembangkan sehingga mendapat kesimpulan menurut Lautania (2011) indikator dari dimensi tersebut, yaitu:

1. Indikator Tingkat Pengetatan Anggaran, yaitu

a. Efisiensi terhadap anggaran waktu

Efisiensi terhadap anggaran waktu yaitu auditor bertindak dengan cara meminimalisir kerugian atau pemborosan waktu dalam melaksanakan audit.

b. Pembatasan waktu yang ketat dalam anggaran

Pembatasan waktu yang ketat dalam anggaran yaitu auditor ketika membuat anggaran waktu dengan klien harus memikirkan batasan waktu dalam penyelesaian audit sehingga KAP memperoleh hasil yang terbaik.

2. Indikator Ketercapaian Anggaran

a) Menyelesaikan audit tepat waktu

Menyelesaikan audit tepat pada waktunya yaitu auditor melaporkan hasil audit sesuai dengan anggaran yang direncanakan. Sehingga auditor mempunyai tugas untuk menyelesaikan audit tepat pada waktunya.

b) Tingkat pemenuhan pencapaian time budget auditor

Tingkat pemenuhan pencapaian time budget auditor yaitu seberapa besar dan seberapa banyak auditor memenuhi pencapaian target time budget dalam melakukan audit.”

2.2.3 Kinerja Auditor

Kinerja auditor melibatkan tingkatan dimana anggota organisasi menyelesaikan tugasnya yang berkontribusi pada tujuan organisasi, termasuk juga dimensi kualitas dan kuantitas. Kinerja auditor merupakan kesuksesan yang

dicapai seseorang dalam melaksanakan suatu pekerjaan. Ukuran kesuksesan tidak dapat disamakan pada semua orang, lebih merupakan hasil yang dicapai oleh seorang individu menurut ukuran yang berlaku sesuai dengan pekerjaan yang dilakukan.

Istilah kinerja berasal dari kata *job performance* atau *actual performance* (prestasi kerja atau prestasi sesungguhnya yang tercapai oleh seseorang). Pengertian kinerja (prestasi kerja) adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seseorang pegawai dalam melakukan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya (Mangkunegara, 2011: 67).

Menurut Mahsun (2013:25) kinerja (*Performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tercatat dalam *strategic planing* suatu organisasi. Istilah kinerja sering digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu.

Menurut Gibson (2012) menyatakan bahwa kinerja karyawan merupakan suatu ukuran yang berperan melakukan perbandingan hasil pelaksanaan tugas, tanggung jawab yang diberikan oleh organisasi pada periode tertentu dan relatif dapat digunakan untuk mengukur prestasi kerja atau kinerja organisasi. Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu.

(Mulyadi, 2014:34) berpendapat bahwa kinerja auditor adalah melaksanakan penugasan pemeriksaan (*examination*) secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil laba usaha perusahaan

Menurut (Mangkunegara:2011) kinerja dibedakan menjadi dua, yaitu kinerja individu dan organisasi. Adapun penjelasan dari kinerja individu dan kinerja organisasi adalah sebagai berikut:

1. Kinerja individu adalah hasil kerja karyawan baik dari segi kualitas maupun kuantitas berdasarkan standar kerja yang telah ditentukan
2. Kinerja organisasi adalah gabungan dari kerja individu dengan kinerja kelompok.

Kinerja individual auditor menunjukkan kemampuan seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaan sesuai standar audit yang telah ditetapkan. Kinerja auditor dievaluasi dalam setiap penugasan dan dilaporkan dalam laporan evaluasi penugasan perorangan yang dimiliki perusahaan (Arens dan Loebecke:2013). Tujuan utama dari evaluasi kinerja individu adalah memberi masukan kepada individu agar individu melakukan tugas secara efektif (Locke dan Latham:1990). Evaluasi kinerja auditor akan mengukur keberhasilan seorang auditor dalam melaksanakan penugasan audit sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan sebelumnya (Arens dan Loebecke:2013).

Kinerja auditor diukur dari berbagai dimensi. Dimensi-dimensi tersebut meliputi perencanaan, supervisi, koordinasi dan pemilihan staff (Donnelly et al., 2003). Berikut ini adalah berbagai dimensi pengukuran kinerja auditor. Paparan dimulai dari :

1. Perencanaan
2. Investigasi
3. Supervise
4. Koordinasi
5. Pemilihan staf.

Program kerja audit yang akan dilaksanakan harus direncanakan dengan matang. Perencanaan ini bermanfaat untuk memperoleh bahan bukti kompeten yang cukup, menekan biaya audit, dan untuk menghindari salah pengertian dengan klien (Arens dan Loebecke:2013). Standar pekerjaan lapangan menyatakan bahwa jika dalam program kerja audit digunakan asisten, maka harus ada pengawasn secara seksama. Tindakan supervisi ini dilakukan untuk

memastikan agar semua tahap yang telah direncanakan dapat berjalan sebagaimana mestinya (3). Penugasan audit seringkali melibatkan suatu tim sehingga dibutuhkan kerjasama dan komunikasi antar anggota tim. Tindakan koordinasi memiliki peran yang sangat penting agar setiap anggota tim memahami tugas yang menjadi tanggung jawabnya sehingga tahapan yang direncanakan dapat diselesaikan tepat waktu. Seorang auditor juga dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang dijalani kliennya. Oleh karena itu pemilihan staf untuk suatu penugasan audit harus mempertimbangkan kesesuaian kemampuan dan pengalaman staff tersebut dengan industri klien (Arens dan Loebecke : 2013).

Kinerja auditor sangat berhubungan dengan kualitas audit yang dibuatnya, yang dapat diukur dengan indikator dari (Ramadhani et al:2014) yang menyatakan bahwa ada tiga indikator yaitu:

1. Kualitas Kerja

Kualitas kerja adalah mutu penyelesaian pekerjaan dengan bekerja berdasarkan pada seluruh kemampuan dan keterampilan, serta pengetahuan yang dimiliki auditor. Kualitas berhubungan dengan mutu kerja yang dihasilkan

2. Kuantitas Kerja

Kuantitas kerja adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan mencapai target dan tanggung jawab pekerjaan auditor dalam kurun waktu yang telah ditentukan.

3. Ketepatan Waktu

Ketepatan waktu adalah penyelesaian pekerjaan sesuai dengan waktu yang tersedia. Ketepatan waktu yang dilihat dari tingkatan suatu aktivitas yang diselesaikan pada waktu awal yang diinginkan serta memaksimalkan waktu yang tersedia untuk aktivitas lain.

2.2.4 Materialitas

Menurut (Arens, 2014:292) Materialitas adalah pertimbangan utama dalam menentukan ketepatan laporan audit yang harus dikeluarkan. Sebagai contoh jika salah saji relatif tidak material terhadap laporan keuangan suatu entitas selama

periode berjalan, maka tepat untuk menerbitkan pendapat wajar tanpa pengecualian

Definisi umum dari materialitas yang diterapkan dalam bidang akuntansi dan selanjutnya berlaku dalam pelaporan audit adalah sebagai berikut . suatu salah saji dalam laporan keuangan dapat dianggap material jika pengetahuan akan menentukan jenis pendapat yang akan diterbitkan. Dalam penerapan ini tiga tingkat materialitas digunakan untuk menentukan jumlah jenis pendapat yang akan diterbitkan. (Arens, 2014:68)

1. Jumlah Tidak Material

Apabila ada salah saji dalam laporan keuangan tetapi cenderung tidak mempengaruhi keputusan pemakai laporan . tetapi jika jumlahnya sedikit, maka salah saji tersebut tidak material dalam laporan audit

2. Jumlah Material tetapi Tidak Memperburuk Laporan Keuangan Secara Keseluruhan

Tingkat materialitas yang kedua terjadi apabila salah saji dalam keuangan akan mempengaruhi keputusan para pemakai laporan itu, tetapi laporan keuangan secara keseluruhan tetap disajikan secara wajar sehingga masih berguna.

3. Jumlah Sangat Meterial atau Begitu Pervasif sehingga Kewajaran Laporan Keuangan secara Keseluruhan Diragukan .

Tingkat materialitas tertinggi terjadi apabila pemakai laporan keuangan mungkin akan membuat keputusan yang tidak benar jika mereka mengandalkan laporan keuangan secara keseluruhan. Pada saat menentukan apakah suatu pengecualian sangat material, auditor harus mempertimbangkan seberapa besar pengaruh pengecualian tersebut terhadap bagian laporan keuangan yang berbeda.

Materialitas merupakan dasar penerapan dasar auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Oleh karena itu, materialitas mempunyai pengaruh yang mencakup semua aspek dalam audit atas laporan keuangan. SA Seksi 312 Risiko Audit dan Materialitas Audit dalam Pelaksanaan

Audit mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan materialitas dalam (1) perencanaan audit, dan (2) penilaian terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia.

SAS No. 47, tentang Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit (AU 312), meminta auditor untuk menilai risiko audit. SAS No. 47, juga menjelaskan bahwa risiko salah saji (*miss statement*) yang material dalam laporan keuangan yang disebabkan oleh penipuan merupakan bagian dari risiko audit dan meminta auditor secara khusus menilai risiko tersebut.

Dalam semua lingkup audit, auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern yang memadai untuk merencanakan audit dengan melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan, dan apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan. Setelah memperoleh pemahaman tersebut, auditor menaksir risiko pengendalian untuk asersi yang terdapat dalam saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan

2.2.5 Risiko Audit

Menurut (Messier, 2014:16) konsep penting kedua yang ada dalam audit adalah risiko audit. Risiko audit merupakan risiko di mana auditor tanpa sadar dapat memberikan pendapat pada laporan keuangan yang salah saji material. Risiko audit adalah risiko bahwa auditor mengungkapkan suatu pendapat audit yang tidak tepat ketika laporan keuangan mengandung salah saji material.

Laporan standar auditor menyatakan bahwa audit hanya menyediakan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan tidak mengandung salah saji material. Istilah keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) menyiratkan beberapa risiko bahwa salah saji material bisa hadir dalam laporan keuangan dan auditor akan gagal untuk mendeteksi itu. Auditor merencanakan dan melakukan audit untuk mencapai tingkat rendah risiko audit yang bisa diterima. Auditor mengontrol tingkat risiko audit dengan efektivitas dan luas pekerjaan audit yang dilakukan. Semakin efektif dan ekstensif sebuah pekerjaan audit, semakin rendah risiko bahwa salah saji akan tidak terdeteksi dan menurunkan risiko bahwa auditor

akan menerbitkan laporan yang tidak tepat. Namun, konsep keyakinan yang memadai berarti auditor dapat melakukan audit sesuai dengan standar audit profesional dan mengeluarkan pendapat atas laporan keuangan yang masih mungkin mengandung salah saji material. Karena pertimbangan biaya dan sangat tidak mungkin untuk memeriksa setiap hal yang tercermin dalam laporan keuangan suatu entitas, risiko bahwa auditor keliru dalam mengeluarkan opini laporan keuangan salah saji material yang tidak dapat dihilangkan menjadi nol. Bahkan, auditor yang sangat berhati-hati dan kompeten sekalipun hanya dapat menawarkan keyakinan memadai, bukan keyakinan yang sepenuhnya.

Menurut (Messier 2014:101) Risiko audit adalah fundamental yang mendasari proses audit. Karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan manajemen. Seorang audit hanya dapat memberikan jaminan memadai, bukan jaminan absolut, bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Dalam istilah sederhana, risiko audit adalah risiko bahwa seorang auditor akan menerbitkan pernyataan wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan dengan salah saji material. Auditor seharusnya melaksanakan audit untuk mengurangi risiko audit hingga suatu tingkat yang cukup rendah untuk menyatakan sebuah pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan.

Pencapaian risiko audit dapat dikontrol langsung dengan memanipulasi risiko deteksi. Auditor memanipulasi risiko deteksi dengan merubah lingkup dari prosedur pengujian auditor. Arens (2014:305) menyebutkan ada 4 komponen risiko audit

1. Risiko deteksi yang direncanakan

Risiko bahwa bukti audit untuk suatu tujuan audit akan gagal mendeteksi salah saji yang melebihi materialitas kinerja. Ada hal penting yang harus diketahui tentang risiko deteksi yang direncanakan. Risiko deteksi yang direncanakan tergantung pada tiga faktor lain dalam model risiko audit. Risiko ini akan berubah hanya jika auditor mengubah salah satu dari faktor-faktor model risiko. Risiko deteksi yang direncanakan menentukan jumlah bukti substantiv yang direncanakan akan dikumpulkan oleh auditor, yang besarnya berlawanan dengan risiko deteksi yang direncanakan .

2. Risiko inheren

Risiko inheren mengukur penilaian auditor atas kerentanan asersi salah saji yang material, sebelum memperhitungkan keefektifan pengendalian internal. Jika auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan besar akan ada salah saji, dengan mengabaikan pengendalian internal, auditor akan menyimpulkan bahwa risiko inheren adalah tinggi.

3. Risiko pengendalian

Mengukur penilaian auditor mengenai risiko bahwa salah saji yang material akan terjadi dalam suatu asersi dan tidak dapat dicegah atau terdeteksi secara tepat waktu oleh pengendalian internal klien.

4. Risiko audit yang dapat diterima

Ukuran kesediaan auditor menerima bahwa laporan keuangan mungkin mengandung salah saji yang material setelah audit selesai, dan pendapat wajar tanpa pengecualian telah dikeluarkan. Apabila auditor memutuskan risiko audit yang dapat diterima lebih rendah, auditor ingin lebih yakin bahwa laporan keuangan tidak disalahsajikan secara material

Dalam penelitian ini komponen risiko audit yang diteliti adalah risiko deteksi. Karena seperti yang telah dinyatakan sebelumnya bahwa risiko ini menyatakan suatu ketidak pastian yang dihadapi auditor dimana kemungkinan bahan bukti yang telah dikumpulkan oleh auditor tidak mampu untuk mendeteksi adanya salah saji yang material. Risiko deteksi ditentukan oleh efektivitas prosedur audit dan seberapa baik prosedur diterapkan oleh auditor. karena penulis ingin mengetahui kemungkinan terkumpulnya bahan bukti auditor untuk mendeteksi adanya salah saji material.

Dengan kata lain auditor dapat membuat kesimpulan yang salah, kesalahan pertimbangan professional ini dapat disebabkan oleh penggunaan prosedur audit yang tidak tepat, tidak sesuai atau tidak lengkap menggunakan prosedur audit, atau salah menafsirkan hasil dari prosedur audit. Tentu saja kesalahan pertimbangan dapat dikurangi melalui perencanaan yang cukup, penugasan staf

audit yang layak pada tim perikatan, penerapan skeptisme (keraguan) profesional, supervisi dan tinjauan atas pekerjaan audit yang dilakukan dan supervisi dan melaksanakan praktik perusahaan audit sesuai dengan standar pengendalian kualitas yang memadai.

Dalam Standar Auditing (SA) seksi 312 – Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit – (PSA No. 25) menyebutkan bahwa “Risiko deteksi muncul karena ketidakpastian yang ada pada waktu auditor tidak memeriksa 100% saldo akun atau golongan transaksi, dan sebagian lagi karena ketidakpastian lain yang ada, walaupun saldo akun atau golongan transaksi tersebut diperiksa 100%. Ketidakpastian lain semacam itu timbul karena auditor mungkin memilih suatu prosedur audit yang tidak sesuai, menerapkan secara keliru prosedur yang semestinya, atau menafsirkan secara keliru hasil audit”. Dengan semakin tinggi risiko deteksi dalam pelaksanaan tugas auditor maka akan menyebabkan semakin tingginya perilaku menyimpang auditor atas prosedur audit. indikator risiko audit dalam penelitian ini adalah sebagai berikut

1. Risiko deteksi
2. Risiko inheren
3. Risiko pengendalian

SAS NO. 47 menyatakan bahwa risiko audit terdiri dari 3 komponen:

1. **Risiko bawaan (Inherent risk)**

Merupakan kerentanan asersi terhadap salah saji (*misstatement*) yang material, dengan mengasumsikan bahwa tidak ada pengendalian yang berhubungan. Risiko salah saji (*misstatement*) seperti itu lebih besar dalam beberapa asersi laporan keuangan dan saldo-saldo atau pengelompokan yang berhubungan daripada yang lainnya. Risiko ini dipertimbangkan pada tahap perencanaan audit. Sebagai contoh, perhitungan yang rumit lebih mungkin disajikan salah jika dibandingkan dengan perhitungan yang sederhana. Akun yang terdiri dari jumlah yang berasal estimasi akuntansi cenderung mengandung risiko

lebih besar dibandingkan dengan akun yang sifatnya relative rutin dan berisi data berupa fakta.

2. Risiko Pengendalian (*Control Risk*)

Suatu salah saji yang material yang akan terjadi dalam asersi yang tidak dapat dicegah atau dideteksi tepat waktu oleh pengendalian perusahaan. Risiko ini merupakan fungsi keefektifan perancangan dan operasi pengendalian internal dalam mencapai tujuan entitas yang relevan untuk menyusun laporan keuangan entitas. Beberapa risiko pengendalian akan selalu ada karena keterbatasan yang melekat pada pengendalian internal.

3. Risiko Deteksi (*Detection Risk*)

Dimana risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji yang material dalam suatu perusahaan. Risiko ini merupakan fungsi keefektifan prosedur audit dan aplikasinya oleh auditor. Hal ini sebagaimana muncul dari ketidakpastian yang ada ketika auditor tidak memeriksa semua saldo akun atau kelompok transaksi untuk mengumpulkan bukti tentang asersi lainnya.

2.2.6 Perilaku Penyimpangan Auditor

Untuk dalam penugasan seorang profesi auditor akan selalu melibatkan perilaku, baik yang sesuai maupun menyimpang dari norma dan peraturan yang berlaku. Perilaku manusia dari segi biologis adalah tindakan atau aktivitas dari manusia itu sendiri yang mempunyai bentangan yang sangat luas seperti berjalan, berbicara, menangis, bekerja dan sebagainya. Perilaku menyimpang auditor. Menurut (Harini, Wahyudin, & Anisykurlillah, 2010)“ Perilaku menyimpang auditor adalah perilaku auditor yang tidak sesuai dengan prosedur audit yang telah ditetapkan atau menyimpang dari standar yang telah ditentukan dalam proses audit. Perilaku ini merupakan reaksi terhadap lingkungan, misalnya *controlling system*. Perilaku menyimpang auditor dapat memberikan dampak menurunnya kualitas audit. Beberapa Perilaku menyimpang auditor yang membahayakan kualitas audit secara langsung yaitu *altering/replacement of audit procedure* (penggantian prosedur audit) dan *premature sign off* (penghentian prematur), sedangkan *underreporting of time* (mempersingkat waktu) mempengaruhi hasil

audit secara tidak langsung. Pemerolehan bukti yang kurang, pemrosesan kurang akurat, dan kesalahan dari tahapan-tahapan audit juga merupakan dampak dari Perilaku menyimpang auditor.

Menurut (Donnelly et al 2003) menyatakan bahwa sikap auditor menerima perilaku disfungsional merupakan indikator perilaku disfungsional aktual. Beberapa perilaku disfungsional yang membahayakan kualitas audit yaitu :

1. *Underreporting of time* adalah melaporkan bukti audit dengan total waktu yang lebih pendek daripada waktu yang sudah ditentukan oleh perusahaan pemakai jasa (*client*) .
2. *Premature sign-off* (PMSO) merupakan suatu keadaan yang menunjukkan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah-langkah audit yang diperlukan dalam prosedur audit tanpa menggantinya dengan langkah yang lain
3. *Altering / replacing of audit procedure* adalah penggantian prosedur audit yang seharusnya yang sudah ditetapkan dalam standar auditing

Karakteristik personal yang dapat menimbulkan perilaku penyimpangan audit di antaranya *external locus of control* dan kinerja karyawan (*Employ performance*). SAS No 82 dalam Kartika dan Provit, (2007) menyatakan bahwa sikap auditor menerima perilaku disfungsional merupakan indikator . Beberapa perilaku penyimpangan audit yang membahayakan kualitas audit yaitu *Underreporting of time, premature sign off, altering placement of audit procedure*.

Underreporting of time menyebabkan keputusan personal yang kurang baik, menutupi kebutuhan revisi anggaran, dan menghasilkan *time pressure* untuk audit di masa datang yang tidak diketahui. *premature sign off* merupakan suatu kondisi yang menunjukkan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah audit yang diperlukan dalam prosedur tanpa menggantinya dengan langkah yang lain (Harini et al., 2010)

Dysfunctional audit behavior berhubungan dengan menurunnya kualitas audit. (Annisa Fatimah 2012:10) menyimpulkan perilaku disfungsi berpengaruh negatif terhadap kualitas hasil audit sehingga adanya peningkatan perilaku disfungsi dapat menurunkan kualitas hasil audit dan jika perilaku disfungsi semakin rendah hal ini akan dapat meningkatkan kualitas hasil audit.

Penelitian ini hanya menginvestigasi tiga tipe utama *dysfunctional audit behavior* yang dapat menurunkan kualitas audit, yaitu : *premature sign off* , *altering or replacing audit procedures*, dan *underreporting of time*, dikembangkan oleh Donnelly et. al. (2003).

Dalam penelitian Cahyadini (2017) Perilaku menyimpang dalam audit adalah perilaku auditor dalam proses audit yang tidak sesuai dengan program audit yang telah ditetapkan atau menyimpang dari standar yang telah ditetapkan. Perilaku menyimpang dalam audit dianggap sebagai suatu bentuk reaksi terhadap lingkungan misalnya, sistem pengendalian yang apabila perilaku ini dilakukan dapat berpengaruh terhadap kualitas audit baik secara langsung maupun tidak langsung.

2.3. Hubungan Antar Variabel Penelitian

2.3.1 Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Dengan Perilaku Penyimpangan Auditor

Kelly dalam Rahmah (2010) menjelaskan bahwa *Time pressure* merupakan suatu tekanan terhadap anggaran waktu audit yang telah disusun, sehingga dengan adanya tekanan ini akan mengakibatkan berkurangnya efisiensi dan pada tekanan waktu cenderung untuk mengabaikan prosedur audit, sehingga dapat memenuhi target anggaran ataupun deadline yang telah ditentukan. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Tanjung (2013),

(Suprianto : 2009), dan Hardyan (2013) yang menemukan bahwa secara parsial *time pressure* berpengaruh positif terhadap perilaku menyimpang auditor. Sehingga hipotesis yang dapat dikemukakan adalah efektifitas audit, kualitas audit, kepuasan kerja. Seorang auditor yang dihadapkan.

2.3.2 Pengaruh Kinerja Auditor dengan Perilaku Penyimpangan Auditor

Performance adalah perilaku anggota organisasi yang membantu untuk mencapai tujuan organisasi. Usaha adalah perilaku manusia yang diarahkan untuk meraih tujuan organisasi. Kinerja adalah tingkatan dimana tujuan secara aktual dicapai. Kinerja bisa melibatkan perilaku yang abstrak (*Supervisi, planning, decision making*). Kinerja melibatkan tingkatan yang mana anggota organisasi menyelesaikan tugasnya yang berkontribusi pada tujuan organisasi. Kinerja termasuk juga dimensi kualitas dan kuantitas. Kinerja adalah fungsi yang jelas dari usaha (*effort*). Tanpa usaha, kinerja tidak akan dihasilkan. Usaha sendiri tidak bisa menyebabkan kinerja: banyak faktor yang diperlukan, yang pertama atau utama dalam penyelesaian tugasnya. Seseorang adalah pekerja keras tetapi tidak melakukan pekerjaan, menjelaskan situasi dimana usaha tinggi tetapi kinerja rendah.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh (Chairunnisa, et al 2012) menyatakan bahwa kinerja memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penyimpangan perilaku dalam audit. Dijelaskan juga bahwa auditor yang memiliki kinerja yang tinggi cenderung memiliki penerimaan penyimpangan perilaku yang rendah. Dalam Penelitian (Wahyudin, Anisyakurillah & Harini : 2010) di jelaskan bahwa semakin tinggi tingkat kinerja auditor, maka semakin rendah tingkat penerimaan auditor atas disfungsi audit dan juga sebaliknya. Hal ini juga diperkuat oleh hasil penelitian (Donnelly:2003) dalam (Wahyudin, Anisyakurillah & Harini : 2010) yang menyatakan bahwa individu yang tingkat kinerjanya di bawah standar memiliki kemungkinan lebih besar terlibat penyimpangan perilaku dalam audit karena akan menganggap dirinya tidak mempunyai kemampuan untuk bertahan dalam organisasi melalui diri sendiri. Dalam hal ini, peneliti mengukur kinerja pribadi auditor bukan kinerja organisasi.

2.3.3 Pengaruh Risiko Audit dengan Perilaku Penyimpangan Auditor

Menurut (Suryanita, et al 2007) Risiko deteksi menyatakan suatu ketidakpastian yang dihadapi auditor dimana kemungkinan bahan bukti yang telah dikumpulkan oleh auditor tidak mampu untuk mendeteksi adanya salah saji yang material dalam laporan keuangan. Ketika auditor menemukan risiko deteksi yang

rendah, berarti auditor ingin semua bahan bukti yang terkumpul dapat mendeteksi adanya salah saji yang material. Supaya bahan bukti tersebut dapat mendeteksi adanya salah saji yang material maka diperlukan jumlah bahan bukti yang lebih banyak dan jumlah prosedur yang lebih banyak pula.

Hasil penelitian yang dilakukan (Saptarina:2017) menunjukkan bahwa variabel risiko audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku penyimpangan audit. Dengan demikian ketika temuan risiko audit rendah, auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan perilaku menyimpang atas prosedur audit akan semakin rendah. Untuk mengetahui pengaruh risiko audit terhadap terjadinya perilaku penyimpangan audit

2.4. Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan, teori, dan penelitian terdahulu, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah

H1 : Tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap perilaku penyimpangan audit

H2 : Kinerja auditor berpengaruh terhadap perilaku penyimpangan audit

H3 : Risiko Audit berpengaruh terhadap Perilaku menyimpang auditor.

2.5. Kerangka Konseptual Penelitian

Berdasarkan teori yang telah dikemukakan sebelumnya, maka peneliti menentukan kerangka pemikiran yang sesuai dengan teori tersebut sebagai berikut:

Gambar 2.1

Kerangka Konseptual Penelitian

