

**BAB II**  
**TELAAH PUSTAKA**  
**DAN PERUMUSAN MODEL PENELITIAN**

**A. Telaah Pustaka**

**1. Teori Agensi**

Teori agensi merupakan teori yang menjelaskan mengenai hubungan antara agensi dengan pemilik (*principal*), yang memberi mandat pada pekerja (*agent*). Teori agensi menjelaskan mengenai hubungan agensi dengan menggunakan metamorfosa dari sebuah kontrak. Secara keseluruhan, teori agensi adalah hubungan struktur agensi dari prinsipal dan agen yang mengikat janji berperilaku kooperatif, tetapi dengan tujuan yang berbeda dan perilaku menghadapi risiko yang berbeda (Ikhsan & Suprasto, 2008). Dalam hal ini dimana pemilik memberikan kekuasaan kepada agen untuk membuat keputusan dan mengelola informasi, termasuk laporan keuangan.

Agen bertugas dalam menjalankan perusahaan dan menghasilkan laporan keuangan sebagai bentuk dari pertanggungjawaban manajemen. Laporan keuangan ini yang nantinya akan menunjukkan kondisi keuangan perusahaan dan digunakan oleh *principal* sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Dalam hal ini dirasionalisasikan bahwa pemilik dan agen akan mementingkan kepentingan sendiri, sehingga dapat menimbulkan kemungkinan munculnya konflik. Agen mungkin akan takut mengungkapkan informasi yang tidak diharapkan oleh pemilik, sehingga terdapat kecenderungan untuk memanipulasi laporan keuangan tersebut. Agar laporan keuangan yang dibuat

oleh manajemen dapat dipercaya, maka diperlukan pihak ketiga yang independen untuk menjembatani kepentingan antara *principal* dan *agent*. Pihak yang independen tersebut adalah auditor eksternal (Atiqoh & Riduwan, 2016).

Pengguna informasi laporan keuangan akan mempertimbangkan pendapat auditor yang kredibel. Auditor kredibel berarti dapat memberikan informasi yang lebih baik kepada pengguna informasi, karena dapat mengurangi asimetri informasi antara pihak manajemen dengan pihak pemilik. Jadi teori keagenan untuk membantu auditor sebagai pihak ketiga dalam memahami konflik kepentingan yang muncul antara *principal* dan *agent*. Dengan demikian, adanya auditor yang independen diharapkan tidak terjadi kecurangan dalam membuat laporan keuangan oleh manajemen. Serta dapat mengevaluasi kinerja *agent*, sehingga akan menghasilkan sistem informasi yang relevan bagi investor, kreditor dan pihak lain yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan rasional untuk investasi (Amalina & Suryono, 2016).

## **2. Teori Atribusi**

Teori atribusi merupakan teori yang berupa mengamati dan memahami serta mencari tahu motif dan penyebab internal maupun eksternal dari perilaku seseorang. Teori ini mencoba mencari penjelasan dari perilaku seseorang dalam bertindak. Karena perilaku seseorang pasti memiliki motif atau penyebab yang mendukung dari cara pandang apapun. Teori atribusi juga menunjukkan bahwa pencapaian kinerja seseorang di masa mendatang tidak

bisa terlepas dari penyebab kesuksesan maupun kegagalan pada pelaksanaan tugas sebelumnya (Rustiarini, 2014).

Menurut teori atribusi terdapat tiga faktor penentu yang menjadi penyebab perilaku seseorang apakah dikarenakan oleh individual (internal) atau situasi (eksternal) (Darusman, 2013):

- a. Konsensus (*consensus*) adalah perilaku yang ditunjukkan jika semua orang menghadapi situasi yang serupa merespon dengan cara yang sama.
- b. Kekhususan (*distinctiveness*) adalah perilaku yang ditunjukkan individu berlainan dalam situasi yang berlainan.
- c. Konsistensi (*consistency*) adalah perilaku yang sama dalam tindakan seseorang dari waktu ke waktu.

Dalam penelitian ini akan mengamati apakah faktor eksternal dan internal yaitu *time budget pressure* dan *locus of control* memiliki pengaruh yang signifikan sehingga menyebabkan munculnya perilaku disfungsi audit dan apakah faktor-faktor tersebut memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

### **3. Auditing**

#### a. Pengertian audit

Auditing 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 (Agoes, 2012).

Dalam Guy, et al (2002) dijelaskan bahwa kegiatan audit meliputi audit laporan keuangan, audit kepatuhan, dan audit operasional.

1) **Audit laporan keuangan** (*audits of financial statements*).

Menitikberatkan pada apakah laporan keuangan sesuai dengan kriteria yang spesifik. Auditor menyatakan suatu pendapat apakah laporan tersebut disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2) **Audit ketaatan** (*compliance audits*). Mengukur ketaatan pihak yang

diaudit (*auditee*) dengan kriteria yang telah ditetapkan. Sebagai contoh, sebagian besar perusahaan mempunyai kebijakan dan prosedur formal tertulis. Auditor yang melaksanakan audit ketaatan dapat menentukan apakah apakah karyawan telah mematuhi kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen.

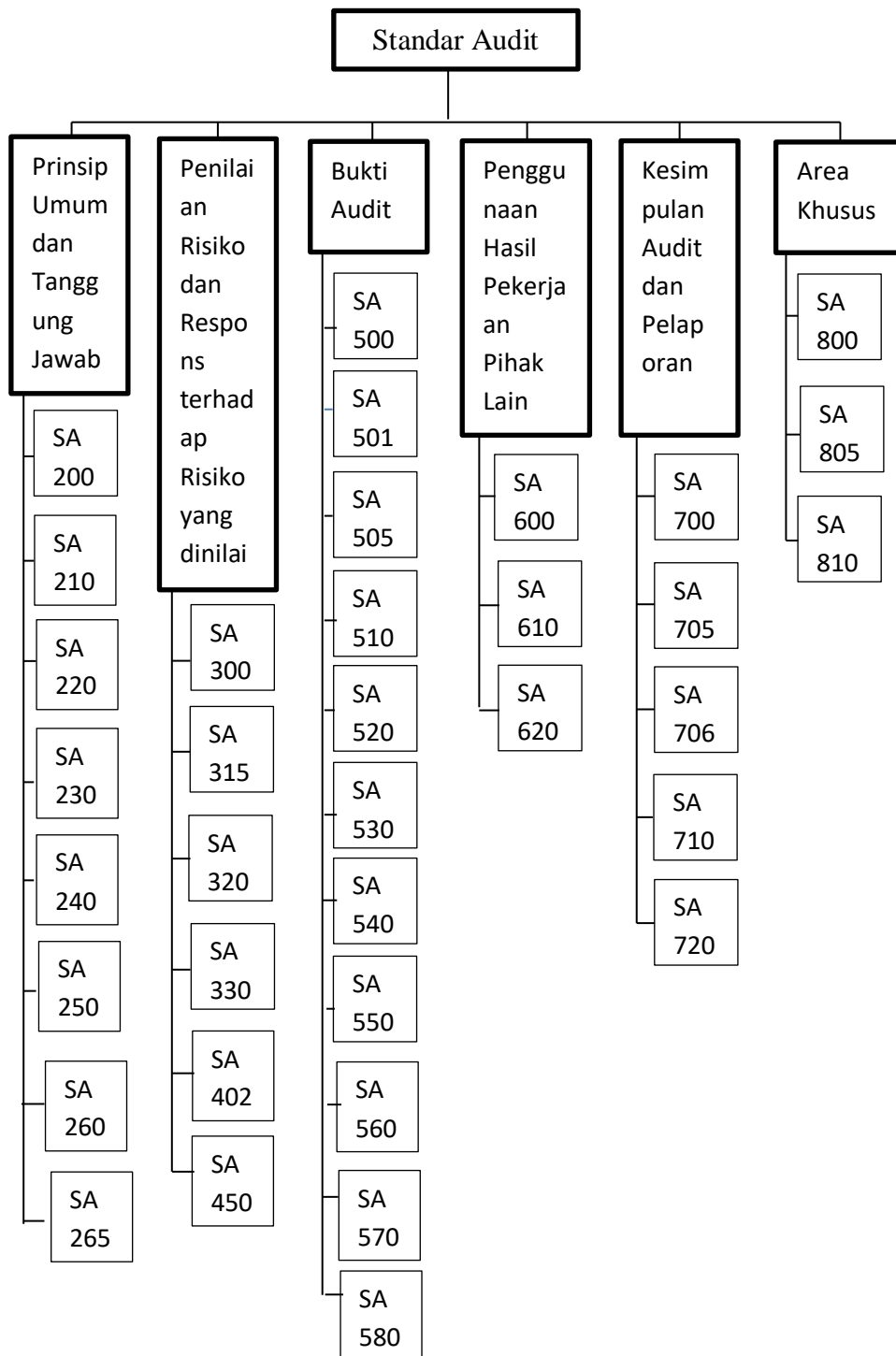
3) **Audit operasional**. Audit yang berkonsentrasi pada efektivitas dan

efisiensi organisasi yang sebagai audit operasional (*operational audit*). Efektivitas mengukur seberapa berhasil suatu organisasi mencapai tujuan dan sasarannya. Efisiensi mengukur seberapa baik suatu entitas menggunakan sumberdayanya dalam mencapai tujuannya.

b. Standar Auditing

Berikut gambar bagan standar audit :

Gambar 2.1. Standar Audit



Sumber: Institut akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2016) [www.iaiglobal.or.id](http://www.iaiglobal.or.id)

**Tabel 2.1.** Standar Audit

<b>Prinsip Umum</b>	
SA 200	Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan standar Audit
SA 210	Persetujuan Atas Ketentuan Perikatan Audit
SA 220	Pengendalian Mutu Untuk Audit Atas Laporan Keuangan
SA 230	Dokumentasi Audit
SA 240	Tanggung Jawab Auditor Terkait Dengan Kecurangan Dalam Suatu Audit Atas Laporan Keuangan
SA 250	Pertimbangan Atas Peraturan Perundang-Undangan Dalam Audit Atas Laporan Keuangan
SA 260	Komunikasi Dengan Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola
SA 265	Pengkomunikasian Defisiensi Dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola dan Manajemen
<b>Risk Assessment and Risk Response</b>	
SA 300	Perencanaan Suatu Audit
SA 315	Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman Atas Entitas Dan Lingkungannya
SA 320	Materialitas Dalam Tahap Perencanaan dan Pelaksanaan Audit
SA 330	Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai
SA 402	Pertimbangan Terkait Dengan Entitas Yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa
SA 450	Pengevaluasian Atas Kesalahan Penyajian Yang Diidentifikasi Selama Audit
<b>Bukti Audit</b>	
SA 500	Bukti Audit
SA 501	Bukti Audit: Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan
SA 505	Konfirmasi Eksternal
SA 510	Perikatan Audit Tahun Pertama
SA 520	Prosedur Analitis
SA 530	Sampling Audit
SA 540	Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, dan Pengungkapan Yang Bersangkutan
SA 550	Pihak Berelasi
SA 560	Peristiwa Kemudian
SA 570	Kelangsungan Usaha
SA 580	Representasi Tertulis

**Tabel 2.1.** Standar Audit (Lanjutan)

<b>Menggunakan Pekerjaan Pihak Lain</b>	
SA 600	Pertimbangan Khusus-Audit Atas Laporan Keuangan Grup
SA 610	Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal
SA 620	Penggunaan Pekerjaan Pakar Auditor
<b>Laporan Auditor</b>	
SA 700	Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan
SA 705	Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen
SA 706	Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen
<b>Spesifik Area</b>	
SA 800	Pertimbangan Khusus-Audit Atas Laporan Keuangan Yang Disusun Sesuai Kerangka Bertujuan Khusus
SA 805	Pertimbangan Khusus-Audit Atas Laporan Keuangan Tunggal dan Suatu Unsur, Akun, Atau Pos Tertentu Dalam Laporan Keuangan
SA 810	Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan

Sumber: Institut akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2016) [www.iaiglobal.or.id](http://www.iaiglobal.or.id)

c. Tujuan Audit

Tujuan dari audit atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil operasi, serta arus kas sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP) (Arens, 2006).

Terdapat beberapa langkah untuk mengembangkan tujuan audit :

- 1) Memahami tujuan dan tanggung jawab audit.
- 2) Membagi laporan keuangan menjadi berbagai siklus.
- 3) Mengetahui asersi manajemen tentang laporan keuangan.
- 4) Mengetahui tujuan audit umum untuk kelas transaksi, akun, dan pengungkapan.

- 5) Mengetahui tujuan audit khusus untuk kelas transaksi, akun, dan pengungkapan.

Jika auditor yakin bahwa laporan-laporan itu tidak disajikan secara wajar atau tidak dapat mencapai kesimpulan karena bukti yang tidak mencukupi, auditor mempunyai tanggung jawab untuk memberi tahu pemakai melalui laporan auditor. Setelah penerbitan laporan, jika fakta-fakta yang ada menunjukkan bahwa laporan tersebut tidak disajikan secara wajar auditor mungkin harus memberi tahu ke pengadilan atau lembaga pengatur bahwa ia telah melaksanakan audit dengan cara yang tepat dan menarik kesimpulan yang layak.

d. Opini Audit

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik menyatakan bahwa laporan auditor merupakan laporan yang ditandatangani oleh akuntan publik yang memuat pernyataan pendapat atau pertimbangan akuntan publik tentang apakah asersi suatu entitas sesuai, dalam semua hal yang material, dengan kriteria yang ditetapkan. Laporan audit ini menguraikan secara umum apa yang telah dilakukan auditor dan apa yang ditemukan oleh auditor.

Opini audit merupakan pendapat auditor mengenai kewajaran laporan keuangan dari entitas yang telah diaudit. Berdasarkan PSA No. 29 SA Seksi 508 terdapat lima tipe pendapat auditor, yaitu sebagai berikut:



- 1) Pendapat wajar tanpa pengecualian. Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Ini adalah pendapat yang dinyatakan dalam laporan auditor bentuk baku.
- 2) Bahasa penjelasan ditambahkan dalam laporan auditor bentuk baku. Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan auditnya.
- 3) Pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat wajar dengan pengecualian, menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
- 4) Pendapat tidak wajar. Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- 5) Pernyataan tidak memberikan pendapat. Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

#### 4. Kualitas Audit

Auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar (DeAngelo, 1981). Audit bukan hanya merupakan kegiatan pemeriksaan saja, namun juga mengenai mengkomunikasikan hasil penemuan atas audit perusahaan tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan melalui laporan hasil audit. Sehingga pendapat yang dikeluarkan oleh auditor, memang menggambarkan keadaan perusahaan yang sesungguhnya. Kualitas audit merupakan kegiatan audit yang dilakukan oleh auditor berdasarkan standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan, yang kemudian hasil temuan atas audit tersebut dilaporkan melalui laporan hasil audit sehingga benar-benar menggambarkan keadaan perusahaan klien yang sesungguhnya (Safaroh, dkk., 2016).

DeAngelo (1981) berpendapat bahwa kualitas audit (*audit quality*) sebagai penilaian oleh pasar dimana terdapat kemungkinan auditor akan memberikan a) penemuan mengenai suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien; dan b) adanya pelanggaran dalam pencatatannya. Kemungkinan bahwa auditor akan melaporkan adanya salah saji yang terdeteksi dalam laporan dan didefinisikan sebagai independensi auditor. Oleh karena itu, berdasarkan definisi tersebut kualitas audit merupakan suatu fungsi dari kemampuan auditor untuk mendeteksi laporan salah saji dan independensi auditor yang dinilai oleh pasar.

Penemuan pelanggaran atau salah saji dalam laporan keuangan tergantung dari teknik kemahiran auditor, usaha auditor pada proses audit, dan

metodologi penyempelan audit. Ketika melakukan pemeriksaan tentunya akan terdapat bukti audit yang harus dievaluasi untuk mengetahui kemungkinan terjadinya penyimpangan atau tidak (Fachruddin, dkk., 2017). Setiap langkah yang telah tertera pada prosedur audit wajib dilakukan oleh auditor agar memperoleh hasil audit yang berkualitas. Akuntan publik harus selalu memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya seiring dengan tingkat kepercayaan dari masyarakat, karena kualitas audit yang buruk dapat merugikan bagi pihak yang menggunakan jasa audit (Suryo, 2017).

Sehingga dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan gambaran praktik dan hasil audit berdasarkan standar auditing dan kode etik akuntan publik yang menjadi ukuran pelaksanaan tugas dan tanggung jawab profesi seorang auditor. Kualitas audit berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

## **5. Perilaku Disfungsional Audit**

Perilaku disfungsional audit adalah perilaku menyimpang yang dilakukan oleh seorang auditor dalam bentuk manipulasi, kecurangan ataupun penyimpangan terhadap standar audit (Wahyudin, dkk., 2011). Perilaku ini merupakan reaksi terhadap lingkungan, misalnya *controlling system* (Otley & Pierce, 1996). Perilaku disfungsional audit dijelaskan sebagai perilaku disfungsional oleh auditor dalam proses audit yang secara langsung maupun tidak langsung menyebabkan kualitas audit berkurang (Purwanda & Shiddieqy, 2013). Hal ini juga sejalan dengan pemikiran Paino, et al (2012), yang menyatakan bahwa *dysfunctional audit behavior* dapat mempengaruhi kemampuan KAP dalam memperoleh pendapatan, memenuhi kualitas kerja

profesional, dan mengevaluasi kinerja pegawai dengan akurat. Dalam jangka panjang, isu ini akan merusak kualitas audit.

Beberapa perilaku disfungsional yang membahayakan kualitas audit yaitu : *underreporting of time, premature sign off, altering/replacing of audit procedure*. *Underreporting of time* adalah perilaku penyimpangan audit dengan tidak melaporkan waktu yang sebenarnya atau menggunakan waktu pribadinya dalam mengerjakan prosedur audit dengan motivasi menghindari atau meminimumkan anggaran yang berlebihan (Lendi & Sopian, 2017). *Premature sign off* merupakan penghentian prosedur audit secara dini (Wahyudin, dkk., 2011). Melakukan pengurangan jumlah sampel dari yang seharusnya, melakukan *review* dangkal dan meninggalkan satu atau beberapa prosedur audit yang disyaratkan merupakan tindakan yang terindikasi sebagai penghentian prematur atas prosedur audit (Andani & Mertha, 2014). *Altering/replacing of audit procedure* adalah penggantian prosedur audit yang seharusnya yang telah ditetapkan dalam standar auditing (Kartika & Wijayanti, 2007).

Terdapat beberapa alasan yang menyebabkan seorang auditor melakukan perilaku menyimpang dalam audit ini. Seperti dalam penelitian Gustati (2012), mengemukakan bahwa ada beberapa alasan auditor melakukan penghentian prematur atas prosedur audit yaitu :

- 1) Terbatasnya jangka waktu pengauditan yang ditetapkan
- 2) Anggapan bahwa prosedur audit yang dilakukan tidak penting
- 3) Prosedur audit tidak meterial
- 4) Prosedur audit yang kurang dimengerti

- 5) Terbatasnya waktu penyampaian laporan audit
- 6) Faktor kebosanan auditor

Dengan demikian perilaku disfungsional ini menunjukkan perilaku dimana auditor melakukan manipulasi proses audit demi mencapai kinerja individual yang telah ditetapkan, dimana hasil dari kegiatan perilaku disfungsional audit tersebut berupa penurunan kualitas audit sebagai pengorbanan yang diperlukan oleh auditor agar mereka dapat bertahan dalam lingkungan (Kustinah, 2017).

#### **6. *Time Budget Pressure***

Tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*) adalah suatu kondisi dimana auditor mendapatkan tekanan dari tempatnya bekerja untuk menyelesaikan tugasnya dengan waktu yang telah ditetapkan dimana terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat (Wulandari & Aris, 2015). Ketika seorang auditor mulai mempunyai rencana mengenai tahapan kerja atau kontrak saat bekerja di lapangan, maka KAP membuat sebuah anggaran waktu yang disebut *time budget* dengan persetujuan klien yang bersangkutan (Elizabeth & Laksito, 2017). Tujuan dilakukannya penetapan anggaran waktu agar dapat memandu auditor dalam melaksanakan setiap program auditnya. *Time budget pressure* yang ditetapkan kepada auditor bertujuan untuk mengurangi biaya audit, semakin cepat waktu pengerjaan audit, maka biaya pelaksanaan akan semakin kecil (Wulandari & Aris, 2015). Namun, seringkali anggaran waktu tidak realistis dengan pekerjaan yang harus dilakukan, hal ini salah satunya disebabkan

oleh tingkat persaingan yang semakin tinggi antar Kantor Akuntan Publik (KAP).

Tuntutan laporan yang berkualitas dengan anggaran waktu yang terbatas tentu saja merupakan tekanan tersendiri bagi auditor (Suryo, 2017). Adanya teggat waktu penyelesaian audit membuat auditor mempunyai masa sibuk yang menuntut agar dapat bekerja cepat.

Menurut Wahyuni, dkk (2015) dampak tekanan anggaran waktu adalah sebagai berikut :

- 1) Berdampak sikap; stres, perasaan kegagalan, ketidakpuasan kerja, omset tidak dikehendaki
- 2) Berdampak niat; pelaporan dibawah waktu, menerima bukti dalam bentuk yang lemah
- 3) Berdampak perilaku

Tekanan anggaran waktu secara umum telah terbukti memiliki dampak yang merugikan pada individu dalam proses pengambilan keputusan. Agar suatu audit dapat dikatakan efektif dan efisien, maka audit harus direncanakan dengan baik. Perencanaan rancangan program audit yang baik termasuk perencanaan waktu yang tepat untuk digunakan dalam pelaksanaan audit didasarkan pada sebuah *time budget* (Hanifah, 2017).

Proses penyusunan anggaran waktu audit pada sebagian besar KAP cenderung mengikuti proses yang sama, yaitu dengan melakukan taksiran waktu yang dibutuhkan untuk pelaksanaan setiap tahapan program audit pada berbagai level auditor (Tanjung, 2013). Namun, dampak yang sering muncul dari tekanan anggaran waktu tersebut adalah auditor terkadang

mengabaikan beberapa prosedur audit karena adanya keterbatasan waktu yang dibutuhkan dalam menyelesaikan tugas audit (Diana, dkk., 2016). Kualitas audit dapat menurun apabila muncul perilaku kontraproduktif yang dapat terjadi apabila anggaran waktu tidak realistis dengan pekerjaan yang harus dilakukan (Deviani & Badera, 2017).

## 7. *Locus Of Control*

Auditor dituntut untuk dapat meningkatkan kualitas jasanya. Selain tuntutan untuk dapat meningkatkan kualitas jasa tersebut, dengan berada dibawah tekanan anggaran waktu yang telah ditetapkan dalam menyelesaikan tugas auditnya menimbulkan stres kerja pada diri seorang auditor. Stres yang dialami dapat mendorong auditor melakukan perilaku disfungsional audit. Dalam menghadapinya masing-masing individu menyikapinya dengan respon yang berbeda-beda sesuai dengan karakteristik personal auditor yang bersangkutan. Karakteristik personal tersebut yaitu *locus of control*. Lokus pengendalian (*locus of control*) adalah sebuah keyakinan individu yang mencerminkan tingkat dimana mereka percaya bahwa perilaku mereka mempengaruhi apa yang terjadi pada dirinya (Dalli, dkk., 2017).

*Locus of control* dibedakan menjadi dua yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Individu yang memiliki *locus of control* internal percaya bahwa kejadian-kejadian yang ada pada diri individu merupakan pengendalian individu itu sendiri dan memiliki komitmen terhadap tujuan organisasi yang lebih besar dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* eksternal (Budiman, 2013). Gustati (2012) menjelaskan

bahwa individu semacam ini memiliki etos kerja yang tinggi, tabah menghadapi segala macam kesulitan baik dalam kehidupannya maupun dalam pekerjaannya. Meskipun ada perasaan khawatir dalam dirinya tetapi perasaan tersebut relatif kecil dibanding dengan semangat serta keberaniannya untuk menentang dirinya sendiri sehingga orang-orang seperti ini tidak pernah ingin melarikan diri dari tiap-tiap masalah dalam bekerja.

Individu yang memiliki *locus of control* eksternal adalah individu yang percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol kejadian-kejadian dan hasil yang ada pada diri mereka (Budiman, 2013). Individu semacam ini akan memandang masalah-masalah yang sulit sebagai ancaman bagi dirinya, bahkan terhadap orang-orang yang berada di sekelilingnya pun dianggap selalu mengancam eksistensinya. Bila mengalami kegagalan persoalan, maka individu semacam ini akan menilai kegagalan sebagai semacam nasib dan membuatnya ingin lari dari persoalan (Lendi & Sopian, 2017).

Menurut Darusman (2014), individu dengan *locus of control* eksternal sering menggantungkan harapannya pada orang lain, hidup mereka cenderung dikendalikan oleh kekuatan di luar diri mereka sendiri (seperti keberuntungan, nasib atau takdir), dan sering mencari kondisi yang akan menguntungkan dirinya. Pada situasi dimana individu dengan *locus of control* eksternal merasa tidak mampu untuk mendapatkan dukungan dari pihak lain, mereka memiliki potensi untuk mencoba memanipulasi rekan kerja ataupun objek lainnya misalnya penugasan pemeriksaan yang dilaksanakannya, dimana pada akhirnya akan menimbulkan perilaku yang



menyimpang dalam pelaksanaan pemeriksaan tersebut (perilaku disfungsional audit).

*Locus of control* didefinisikan sebagai cara pandang seorang auditor mengenai suatu “keberhasilan” (Trisubekti, 2017). Tanjung (2013) mengemukakan lokus kendali ditentukan oleh antara lain :

- 1) Rasa puas dengan pekerjaan
- 2) Motivasi untuk presentasi
- 3) Keterlibatan dengan pekerjaan
- 4) Adanya sistem penilaian kinerja/*reward*

## **B. Penelitian Terdahulu**

Penelitian ini merujuk dari beberapa penelitian terdahulu yang nantinya menjadi tolak ukur dalam penelitian ini. Berikut ini tabel yang menunjukkan penelitian terdahulu yang berhubungan dengan penelitian ini dan hasil yang diperoleh :

Tabel 2.2. Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1	Dian Pertiwi, Andreas, dan Nur Azlina (2015)	Pengaruh Karakteristik Personal Auditor Terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku dalam Audit dan Kualitas Hasil Audit	Variabel independen: audit mutu, <i>locus of control</i> , kecerdasan emosional, kinerja auditor  Variabel dependen: penerimaan perilaku penyimpangan perilaku	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Locus of control</i>, dan kecerdasan emosional berpengaruh terhadap tingkat penerimaan penyimpangan perilaku auditor tidak berpengaruh terhadap tingkat penerimaan penyimpangan perilaku audit.</li> <li>• <i>Locus of control</i>, kecerdasan emosional, kinerja auditor, dan penerimaan penyimpangan perilaku audit berpengaruh terhadap kualitas audit.</li> <li>• Penerimaan penyimpangan perilaku audit tidak mampu memediasi hubungan pengaruh kecerdasan emosional dengan kualitas audit, serta hubungan pengaruh kinerja auditor terhadap kualitas audit. Namun, mampu memediasi pengaruh <i>locus of control</i> terhadap kualitas audit.</li> </ul>
2	Antonius Lendi dan Dani Sopian (2017)	Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu dan <i>Locus Of Control</i> Terhadap Perilaku Disfungsional dalam Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Bandung)	Variabel independen: tekanan anggaran, <i>locus of control</i>  Variabel dependen: perilaku disfungsional audit	Tekanan anggaran waktu dan <i>locus of control</i> eksternal berpengaruh positif signifikan terhadap perilaku Reduksi Kualitas Audit (RKA) dan perilaku Underreporting of Time (URT). Sedangkan <i>locus of control</i> internal berpengaruh negatif signifikan terhadap perilaku Reduksi Kualitas (RKA) dan perilaku Underreporting of Time (URT)

**Tabel 2.2.** Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
3	I Gede Karma Yudha Permana Putra & Ni Putu Sri Harta Mimba (2017)	Pengaruh <i>Locus Of Control</i> , Pengalaman Kerja, <i>Time Budget Pressure</i> , dan Motivasi Auditor pada Kualitas Audit	Variabel independen: <i>Locus Of Control</i> , Pengalaman Kerja, <i>Time Budget Pressure</i> , dan Motivasi Auditor  Variabel dependen: Kualitas audit	<i>Locus of control</i> , pengalaman kerja dan motivasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan <i>time budget pressure</i> berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.
4	Eka Purwanda & Maula Ash Shiddieqy (2013)	The Influence Of Auditor Personality Characteristics and Dysfunctional Behavior To Audit Quality (Survey on Public Accountant in Bandung)	Variabel independen: karakteristik personal auditor, perilaku disfungsional audit  Variabel dependen: kualitas audit	Karakteristik personal auditor memiliki pengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan perilaku disfungsional menunjukkan pengaruh negatif tidak signifikan terhadap kualitas audit.
5	Danik Hastuti, Yuli Chomsatu Samrotun, Riana Rachmawati Dewi (2017)	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi kualitas audit (Studi Pada Auditor KAP di Surakarta, Semarang, dan Yogyakarta)	Variabel independen: independensi, pengalaman, akuntabilitas, pengetahuan, perilaku disfungsional, dan etika auditor  Variabel dependen: kualitas audit	Independensi, pengalaman, akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan pengetahuan, perilaku disfungsional, dan etika auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

**Tabel 2.2.** Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
6	Gusti Made Dwi Oka Yuliani & Gede Juliarsa (2016)	Tekanan Anggaran Waktu Memoderasi <i>Locus Of Control</i> Internal pada Perilaku <i>Underreporting Of Audit Time</i>	Variabel independen: <i>Locus Of Control</i> Internal Variabel moderasi: tekanan anggaran waktu Variabel dependen: <i>Underreporting Of Audit Time</i>	<i>Locus Of Control</i> Internal berpengaruh negatif dan signifikan pada perilaku <i>underreporting of audit time</i> . Tekanan anggran waktu memperkuat pengaruh <i>locus of control</i> internal pada perilaku <i>underreporting of audit time</i>
7	Ni Putu Arista Devi dan I Wayan Ramantha (2017)	Tekanan Anggaran Waktu, <i>Locus Of Control</i> , Sifat <i>Machiavellian</i> , Pelatihan Auditor Sebagai antesenden Perilaku Disfungsional Auditor	Variabel independen: Tekanan Anggaran Waktu, <i>Locus Of Control</i> , Sifat <i>Machiavellian</i> , Pelatihan Auditor Variabel dependen: perilaku disfungsional auditor	Tekanan anggaran waktu, <i>locus of control</i> eksternal, sifat <i>machiavellian</i> , dan pelatihan auditor berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor. Sedangkan <i>locus of control</i> internal tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor
8	I Koman Hendra Winanda dan I Wayan Pradnyant ha Wiraseda na (2017)	Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu, Sifat <i>Machiavella n</i> dan Kompleksitas Tugas Terhadap Perilaku Audit Disfungsional	Variabel independen: tekanan anggaran waktu, sifat <i>machiavellan</i> dan kompleksitas tugas Variable dependen: perilaku disfungsional audit	Tekanan anggaran waktu, sifat <i>machiavellan</i> dan kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional audit

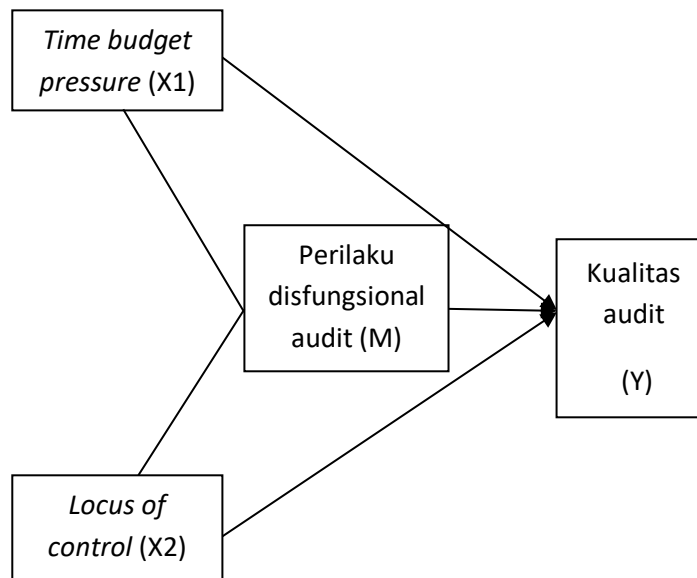
**Tabel 2.2.** Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
9	Siti Kustinah (2017)	Pengaruh <i>Locus Of Control</i> dan <i>Turnover Intention</i> Terhadap Perilaku Disfungsional Serta Dampaknya Terhadap Kualitas Audit	Variabel independen: <i>locus of control</i> , <i>turnover intention</i> , dan komitmen profesi  Variabel Intervening: Perilaku disfungsional  Variabel dependen: kualitas audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>locus of control</i>, <i>turnover intention</i>, dan komitmen profesi berpengaruh terhadap perilaku disfungsional audit</li> <li>• <i>locus of control</i>, <i>turnover intention</i>, dan perilaku disfungsional audit berpengaruh terhadap kualitas audit. Sedangkan komitmen profesi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit</li> <li>• <i>locus of control</i>, <i>turnover intention</i>, dan komitmen profesi secara simultan berpengaruh terhadap perilaku disfungsional audit</li> <li>• <i>locus of control</i>, <i>turnover intention</i>, komitmen profesi, dan perilaku disfungsional audit secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit</li> </ul>
10	Nasrullah Dalli, Nur Asni, Dwi Febrian Arba Suaib (2017)	Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Emosional, dan Spiritual (ESQ) dan Lokus Pengendalian ( <i>Locus Of Control</i> ) Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Sulawesi Tenggara)	Variabel independen: kecerdasan intelektual, emosional, spiritual (ESQ), dan lokus pengendalian  Variabel dependen: penerimaan perilaku disfungsional audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kecerdasan intelektual, emosional, dan spiritual (ESQ) berpengaruh negatif signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit</li> <li>• Lokus pengendalian berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit</li> </ul>

Sumber : Data yang Diolah, 2018.

Berdasarkan telaah pustaka dan penelitian terdahulu maka dapat dibuat model penelitian sebagai berikut :

**Gambar 2.2.** Model Penelitian Hipotesis



Dari gambar diatas dapat dijelaskan bahwa X1 dan X2 berpengaruh signifikan terhadap Y melalui M.

### C. Kerangka Pemikiran

Auditor adalah akuntan profesional yang menjual jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang pemeriksaan secara objektif terhadap laporan keuangan suatu perusahaan dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut (Basudewa & Merkusiwati, 2015). Laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik kewajarannya lebih dapat dipercaya dibandingkan laporan keuangan yang tidak atau belum diaudit. Hal tersebut

didasarkan bahwa tanpa menggunakan jasa auditor independen, manajemen perusahaan tidak akan dapat meyakinkan pihak luar bahwa laporan keuangan yang disajikan manajemen perusahaan berisi informasi yang dapat dipercaya (Hastuti, dkk., 2017). Karena dari sudut pandang pihak luar, manajemen mempunyai kepentingan, baik kepentingan keuangan maupun kepentingan lainnya. Namun, pada kenyataannya profesi auditor telah menjadi sorotan pada tingkat kepercayaannya sehubungan dengan kasus audit yang mencuat dalam beberapa tahun terakhir. Departemen Keuangan sebagai pengawas Akuntan Publik hampir setiap tahun mengeluarkan Surat Keputusan Pembekuan Izin Akuntan Publik. Selain itu, fenomena perilaku penyimpangan (perilaku disfungsional audit) yang dilakukan akuntan publik di Indonesia cukup mengkhawatirkan (Dharmawan, 2016). Hal ini menyebabkan profesi akuntan semakin mengalami krisis kepercayaan.

Kepercayaan dari masyarakat atas laporan keuangan yang diaudit mengharuskan akuntan publik untuk memperhatikan kualitas audit. Berkualitas atau tidaknya hasil pekerjaan auditor akan mempengaruhi opini audit dan secara tidak langsung juga akan mempengaruhi tepat atau tidaknya keputusan yang akan diambil oleh pihak luar perusahaan (Nirmala & Cahyonowati, 2013). Kualitas audit merupakan kegiatan audit yang dilakukan oleh auditor berdasarkan standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan, yang kemudian hasil temuan atas audit tersebut dilaporkan melalui laporan hasil sehingga benar-benar menggambarkan keadaan perusahaan klien yang sesungguhnya (Safaroh, dkk., 2016). Oleh karena itu, berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan

gambaran praktik dan hasil audit berdasarkan standar auditing dan kode etik akuntan publik yang menjadi ukuran pelaksanaan tugas dan tanggung jawab profesi seorang auditor. Kualitas audit berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Ketimpangan informasi yang terjadi diantara manajer (*agent*) dengan pemilik perusahaan atau pemegang saham (*principal*) dapat menyebabkan berbagai konflik. Agar laporan keuangan yang dibuat manajemen sebagai pertanggungjawaban manajemen bersifat dapat dipercaya, sehingga diperlukan pihak ketiga yang independen untuk menjembatani antara kepentingan *principal* dan *agent*. Pihak yang independen tersebut adalah auditor eksternal. Jadi teori keagenan untuk membantu auditor sebagai pihak ketiga dalam memahami konflik kepentingan yang muncul antara *principal* dan *agent*. Dengan demikian, adanya auditor yang independen diharapkan tidak terjadi kecurangan dalam membuat laporan keuangan oleh manajemen. Serta dapat mengevaluasi kinerja *agent*, sehingga akan menghasilkan sistem informasi yang relevan bagi investor, kreditor dan pihak lain yang berkepentingan dalam mengambil keputusan rasional untuk investasi (Amalina & Suryono, 2016).

Berdasarkan teori atribusi, setiap perilaku seseorang tentunya didasari atas berbagai penyebab atau motif yang melandasi terjadinya perilaku tersebut. Teori ini juga menunjukkan bahwa pencapaian kinerja seseorang di masa mendatang tidak bisa terlepas dari penyebab kesuksesan maupun kegagalan pada pelaksanaan tugas sebelumnya (Rustiarini, 2014). Oleh karena itu, teori

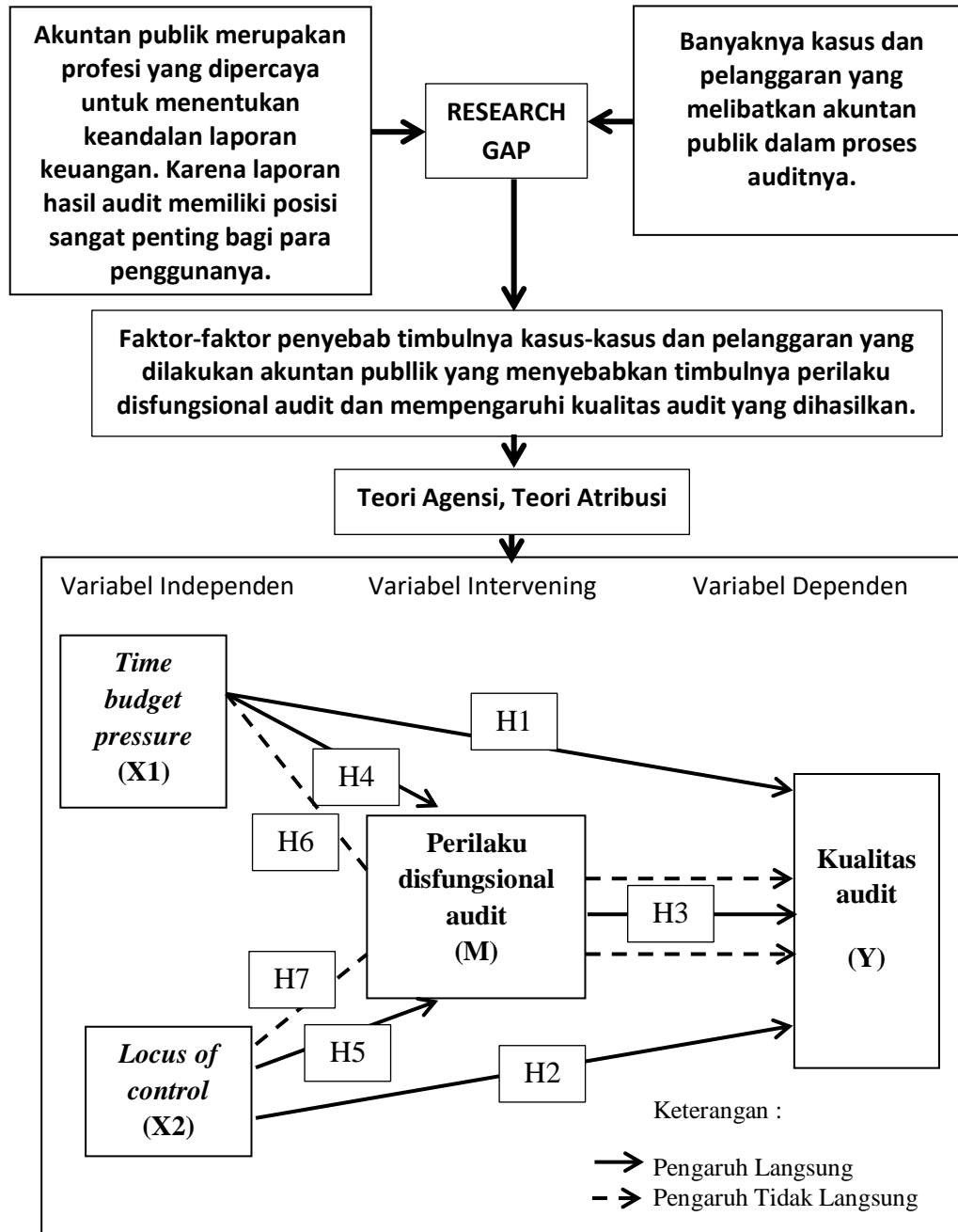


ini digunakan untuk menilai atribusi perilaku eksternal auditor dalam kaitannya dengan *time budget pressure* dan *locus of control*.

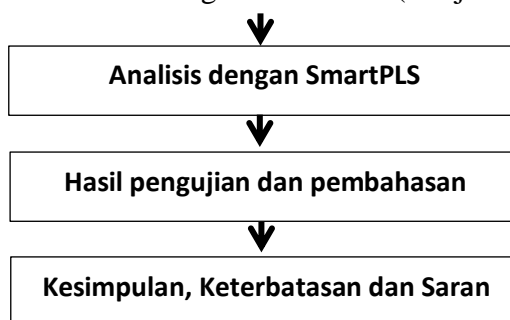
*Time budget pressure* adalah suatu kondisi dimana auditor mendapatkan tekanan dari tempatnya bekerja untuk menyelesaikan tugasnya dengan waktu yang telah ditetapkan dimana terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat (Wulandari & Aris, 2015). Tekanan anggaran waktu yang ketat dalam menyelesaikan audit akan mengakibatkan auditor merasa tertekan dan stres dalam pelaksanaan prosedur audit sehingga dampak yang muncul dari tekanan anggaran waktu tersebut adalah auditor terkadang mengabaikan beberapa prosedur audit karena adanya keterbatasan waktu yang dibutuhkan dalam menyelesaikan tugas audit (Diana, dkk., 2016). Perilaku tersebut merupakan perilaku disfungsional audit, yaitu perilaku menyimpang yang dilakukan oleh seorang auditor dalam bentuk manipulasi, kecurangan ataupun penyimpangan terhadap standar audit (Wahyudin, dkk., 2011). Hal ini dapat berdampak rendahnya kualitas audit yang dihasilkan. Karena pendapat auditor yang dikeluarkan tidak menggambarkan keadaan perusahaan yang sebenarnya. *Locus of control* adalah sebuah keyakinan individu yang mencerminkan tingkat dimana mereka percaya bahwa perilaku mereka mempengaruhi apa yang terjadi pada dirinya (Dalli, dkk., 2017). Auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung untuk melakukan tindakan-tindakan disfungsional dalam audit dibanding auditor yang memiliki *locus of control* internal. Hal ini pada akhirnya akan menghasilkan kualitas audit yang rendah dan tidak dapat diandalkan oleh pemakai laporan keuangan dalam mengambil keputusan ekonomis.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka kerangka pemikiran dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 2.3.** Kerangka Pemikiran



Bersambung ke halaman selanjutnya ↓

**Gambar 2.3.** Kerangka Pemikiran (Lanjutan)

Sumber : Data yang Diolah, 2018.

#### **D. Perumusan Hipotesis Penelitian**

Berdasarkan kerangka pemikiran teoritis diatas, maka hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

##### **1. Pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit**

Teori atribusi menjelaskan bahwa pencapaian kinerja seseorang di masa mendatang tidak bisa terlepas dari penyebab kesuksesan maupun kegagalan pada pelaksanaan tugas sebelumnya (Rustiarini, 2014). Berdasarkan teori tersebut, berkualitas atau tidak berkualitasnya hasil audit dapat dipengaruhi oleh suatu penyebab atau kondisi. Dalam hal ini suatu penyebab tersebut dapat berupa perilaku eksternal auditor, yaitu kaitannya dengan tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*).

Ketatnya persaingan antar Kantor Akuntan Publik (KAP) menyebabkan *time budget pressure* yang dirasakan auditor semakin meningkat dari waktu ke waktu, sehingga menyebabkan adanya ketidakseimbangan antara waktu yang ditentukan klien dengan waktu yang dibutuhkan auditor dalam menyelesaikan tugas audit (Elizabeth & Laksito, 2017). Hal tersebut

berdampak kepada kualitas audit yang dihasilkan auditor menjadi kurang maksimal.

Suryo (2017) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa *time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit. *Time budget pressure* yang dihadapi oleh auditor dapat menimbulkan tingkat stres yang tinggi yang dapat berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan keuangan yang dilakukan auditor. Jadi, dengan adanya *time budget pressure* dapat mempengaruhi sikap auditor yang kemudian menyebabkan penurunan kualitas audit.

Putra & Mimba (2017) mengungkapkan bahwa *time budget pressure* berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit. Ini berarti auditor yang mendapat tekanan anggaran waktu yang besar akan memiliki kualitas audit yang rendah. Untuk itu seorang auditor dituntut mempunyai kemampuan dalam mengatur waktu secara efektif dan efisien (Amalina & Suryono, 2016). Begitu pula oleh Nirmala & Cahyonowati (2013), Ningsih & Yaniartha S (2013) mengungkapkan bahwa *time budget pressure* berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit. Penelitian lain yang mengungkapkan bahwa *time budget pressure* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit juga ditemukan oleh Atiqoh & Riduwan (2016), Amalina & Suryono (2016).

Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H1 : *Time budget pressure* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.**

## **2. Pengaruh *locus of control* terhadap kualitas audit**

Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menghubungkan hasil atau *outcome* dengan usaha-usaha mereka atau mereka percaya bahwa mereka memiliki komitmen terhadap tujuan organisasi yang lebih besar, sedangkan individu yang memiliki *locus of control* eksternal adalah individu yang percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol kejadian-kejadian dan hasil (*outcome*) yang mereka dapatkan (Donnelly, et al., 2003). Hal ini menyebabkan auditor yang memiliki lokus kendali eksternal tinggi akan menghasilkan audit berkualitas rendah.

Putra & Mimba (2017) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh positif signifikan pada variabel kualitas audit yang berarti apabila *locus of control* semakin baik maka dapat meningkatkan kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik (KAP). Hal ini didukung dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Pertiwi, dkk (2015) bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap kualitas audit dan bentuk pengaruhnya adalah positif. Semakin tinggi *locus of control* maka semakin tinggi pula kualitas audit, begitu pula sebaliknya.

Penelitian yang dilakukan Kurnia (2011) juga menunjukkan bahwa *locus of control* memiliki pengaruh signifikan terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit sering dilakukan oleh individu dengan *locus of control* yang cenderung eksternal

untuk memanipulasi proses audit agar mereka memperoleh penilaian kinerja sesuai dengan yang diinginkan.

Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H2 : *Locus of control* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.**

### **3. Pengaruh perilaku disfungsional audit terhadap kualitas audit**

Perilaku disfungsional audit adalah setiap tindakan yang menyimpang selama pelaksanaan program audit dari standar yang telah ditetapkan (Anita, dkk., 2016). Purwanda & Shiddieqy (2013) mengungkapkan bahwa semakin tinggi perilaku disfungsional akan semakin menurunkan kualitas audit. Dalam hasil penelitiannya ditemukan variabel perilaku disfungsional yang memiliki skor tertinggi terdapat pada indikator *altering/replacing of audit steps*. Hal ini menunjukkan bahwa pada umumnya auditor masih melakukan penggantian langkah audit yang dilakukan kepada klien.

Dalam Dharmawan (2015), kepercayaan auditor bahwa mematuhi anggaran waktu berhubungan dengan penilaian kinerja, akan memaksa auditor untuk memaksakan diri memenuhi anggaran waktu walaupun harus melakukan perilaku disfungsional seperti menggunakan waktu pribadi untuk melakukan pekerjaan (*underreporting of time*) dan melakukan tindakan yang dapat mengurangi kualitas audit misalnya penghentian prematur terhadap prosedur audit.

Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H3 : Perilaku disfungsional audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.**

**4. Pengaruh *time budget pressure* terhadap perilaku disfungsional audit**

Penentuan waktu yang telah ditetapkan dapat menjadi salah satu faktor penyebab stres yang mengakibatkan gangguan bagi auditor untuk menyelesaikan program audit sebagaimana mestinya. Semakin besarnya tekanan anggaran maka akan semakin besar pula kemungkinan auditor untuk melakukan perilaku disfungsional audit (Yuliani & Juliarsa, 2016).

Penelitian Diana, dkk (2014) menemukan bahwa *time budget pressure* berpengaruh terhadap perilaku disfungsional audit. Dampak dari stres yang muncul akibat adanya tekanan anggaran waktu adalah auditor terkadang mengabaikan beberapa prosedur audit karena adanya keterbatasan waktu yang dibutuhkan dalam menyelesaikan tugas audit. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dewi & Wirasedana (2015), Winanda & Wirasedana (2017), Devi & Ramantha (2017) dimana hasilnya menemukan *time budget pressure* berpengaruh positif signifikan terhadap perilaku disfungsional audit. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa semakin tinggi tingkat *time budget pressure* maka tingkat penerimaan auditor terhadap *dysfunctional audit behavior* juga semakin tinggi dimana kecenderungan auditor akan melakukan *dysfunctional audit behavior* dalam mengaudit laporan keuangan akan semakin tinggi (Dewi & Wirasedana, 2015).

Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H4 : *Time budget pressure* berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional audit.**

**5. Pengaruh *locus of control* terhadap perilaku disfungsional audit**

Dewi & Wirasedana (2015) mengemukakan bahwa auditor menerima *locus of control* sebagai penyebab perilaku disfungsional audit. Dalam penelitian Irawati, dkk (2005) diungkapkan bahwa terdapat hubungan positif lokus kendali eksternal dengan penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit. Karena individu dengan lokus kendali eksternal belum dapat mengendalikan hasil yang dicapai, oleh karena itu mereka lebih dapat menerima penyimpangan perilaku untuk dapat mengendalikan hasil yang ingin mereka capai agar dapat bertahan dalam lingkungannya.

Kartika & Wijayanti (2007) juga menyatakan terdapat hubungan positif *locus of control* dengan penerimaan perilaku disfungsional audit. Dalam konteks auditing tindakan manipulasi atau penipuan akan terwujud dalam bentuk perilaku disfungsional. Perilaku ini memiliki arti bahwa auditor akan memanipulasi proses auditing untuk mencapai tujuan kinerja individu.

Hal tersebut didukung oleh Hadi & Nirwanasari (2014), Basudewa & Merkusiwati (2015), Silaban (2009), Anita, dkk (2016) yang menemukan bahwa *locus of control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsional audit. Temuan penelitian ini mengindikasikan semakin eksternal *locus of control* individu auditor, maka mereka cenderung melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan prosedur audit.

Dalam Pujaningrum & Sabeni (2012) menyatakan bahwa variabel *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional



audit dengan arah negatif. Ini berarti bahwa auditor yang memiliki *locus of control* internal akan memiliki penerimaan perilaku penyimpangan audit yang lebih rendah.

Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H5 : *Locus of control* berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional audit.**

#### **6. Pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit melalui disfungsional audit**

Dalam Safaroh, dkk (2016) menyebutkan bahwa ketika anggaran waktu tinggi, maka kualitas audit juga akan meningkat. Dengan anggaran waktu yang tinggi, auditor dapat menganalisis kejadian yang berkaitan dengan klien secara lebih mendetail dan jumlah transaksi yang diperiksa juga dapat lebih banyak. Saat auditor dapat menganalisis banyak transaksi maka auditor menemukan salah saji atau kesalahan yang dilakukan oleh klien. Sehingga hasil laporan auditnya memiliki kualitas yang tinggi. Auditor yang menghadapi anggaran waktu lebih rendah cenderung untuk melakukan perilaku disfungsional, sehingga dapat mengurangi kualitas auditnya. Hasil penelitian yang dilakukan Lendi & Sopian (2017) menemukan bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh positif signifikan terhadap perilaku reduksi kualitas audit. Hal ini menunjukkan jika tekanan anggaran waktu merupakan masalah serius yang bisa mereduksi kualitas audit. Ketika auditor mengalami tekanan akibat anggaran waktu lebih lanjut terhadap laporan klien,

mengurangi pekerjaan audit, atau melakukan pergantian prosedur audit yang sudah ditetapkan yang dapat mengurangi kualitas audit.

Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H6 : *Time budget pressure* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit melalui disfungsional audit.**

**7. Pengaruh *locus of control* terhadap kualitas audit melalui disfungsional audit**

Seorang auditor yang memiliki *locus of control* internal cenderung lebih berhati-hati dan lebih berpedoman kepada cara yang benar dikarenakan jika bertindak kurang benar, maka berkeyakinan bahwa hasil yang didapatkan tidak akan baik. Auditor dengan *locus of control* eksternal mencoba memanipulasi rekan atau obyek lainnya sebagai kebutuhan pertahanan mereka dalam tim audit. Manipulasi atau ketidakjujuran tersebut pada akhirnya akan menimbulkan perilaku penyimpangan dalam proses audit dan dapat mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor tersebut (Budiman, 2013). Pertiwi, dkk (2017) mengungkapkan bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap kualitas audit dengan dimediasi penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit (PPA) dengan bentuk pengaruh negatif. Ketika seorang auditor memiliki *locus of control* internal, secara langsung ia mampu menghasilkan kualitas audit yang baik. Akan tetapi, ketika seorang auditor yang memiliki *locus of control* internal tersebut melakukan PPA maka kualitas audit yang dihasilkan akan menurun.

Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H7 : *Locus of control* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit melalui disfungsional audit.**