

BAB II

KAJIAN TEORETIK

A. Deskripsi Konseptual

1. Teori Pemangku Kepentingan (*Stakeholder Theory*)

Menurut Tandiontong (2015) *stakeholder* atau dalam terjemahan kata adalah pemangku kepentingan diartikan sebagai seluruh pihak yang terkait dengan isu dan permasalahan yang sedang diangkat. Jika ada isu *auditing*, maka *stakeholder* dalam hal ini adalah pihak-pihak yang terkait dengan isu audit, seperti pemilik saham, manajemen, pemerintah, bank, perusahaan pemerintah, dan sebagainya. *Stakeholder* dalam hal ini dapat juga dinamakan pemangku kepentingan.

Teori Kepentingan (*Expectancy-Value Theory*) adalah salah satu teori tentang komunikasi massa yang meneliti pengaruh penggunaan media oleh pemirsanya dilihat dari kepentingan penggunanya. Teori ini mengemukakan bahwa sikap seseorang terhadap segmen-segmen media ditentukan oleh nilai yang mereka anut dan evaluasi mereka tentang media tersebut.

Teori Pemangku Kepentingan (*Stakeholder Theory*) dari Paton (Hendriksen, 2000:348) mengemukakan bahwa perusahaan dipandang merupakan suatu unit ekonomi terpisah yang beroperasi terutama untuk kepentingan pemegang saham. Teori entitas selalu dikaitkan dengan partisipan dalam kegiatan ekonomi. Partisipan tersebut merupakan pihak yang akhirnya menerima manfaat dari nilai tambah

(*value added*) yang muncul karena adanya kegiatan ekonomi. Dengan pentingnya kehadiran pemegang saham di perusahaan, maka auditor wajib melaksanakan tugasnya dengan baik dan penuh tanggung jawab atas pekerjaan yang telah dilakukan.

2. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Tandiontong (2015) Teori ini merupakan pelaksanaan dalam suatu organisasi modern yang menekankan pentingnya pemegang saham menyerahkan pengelolaan perusahaan kepada ahlinya yang biasa disebut agen, karena dapat lebih mengerti dalam menjalankan bisnis rutin pada perusahaan. Dengan adanya teori agensi ini, pengelolaan dengan kepemilikan perusahaan menjadi terpisah agar pemilik perusahaan memperoleh keuntungan yang maksimal dengan menekan biaya seefisien mungkin dengan pengelolaan perusahaan oleh para tenaga profesional.

Tujuan utama dari teori agensi ini adalah mencegah adanya asimetri informasi antara pemilik perusahaan dengan manajemen perusahaan. Ketika *principal* (pemilik perusahaan) ingin mengetahui semua informasi tentang seluruh kegiatan perusahaan, dibuatlah laporan keuangan oleh manajemen yang telah diberikan tanggung jawab untuk pengelolaan perusahaan. Dalam situasi ini, manajemen cenderung melakukan kecurangan seperti membuat laporan keuangan tampak lebih baik agar kinerjanya dalam perusahaan dianggap baik juga oleh *principal*.

Jensen dan Meckling (1976); Scott (2000); yang berpendapat sebagai suatu versi dari *game theory* yang membuat suatu model kontraktual antara dua atau lebih orang, dimana salah satu pihak disebut *agent* dan pihak yang lain disebut *principal*. *Principal* inilah yang mendelegasikan pertanggungjawaban atas pengambilan keputusan kepada *agent*, hal ini dapat pula dikatakan bahwa *principal* memberikan suatu amanah kepada *agent* untuk melaksanakan tugas tertentu sesuai dengan kontrak kerja yang telah disepakati. Wewenang dan tanggung jawab *agent* maupun *principal* diatur dalam kontrak kerja atas persetujuan bersama.

Agency Theory mengatakan bahwa pentingnya jasa independen auditor dapat dijelaskan dengan dasar teori keagenan yaitu keterkaitan antara pemilik saham (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Saat ini perkembangan perusahaan atau entitas bisnis tumbuh semakin pesat, maka sering terjadi konflik antara *principal* (pemegang saham) dan pihak *agent* yang diwakili oleh manajemen. Pemegang saham berasumsi bahwa manajemen yang terlibat dalam perusahaan akan selalu memaksimalkan nilai perusahaan yang nyatanya tidak selalu terpenuhi. Manajemen memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan pemilik perusahaan sehingga muncul masalah yang disebut dengan masalah agensi (*agency problem*) akibat adanya *asymmetric information*. Untuk mengurangi adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang dapat menjadi

pihak penengah dalam menangani konflik tersebut yang dikenal sebagai independen auditor (*Auditor's Independent*).

Jansen dan Meckling (1976) dan Konrath (2002) mengatakan adanya pemisahan antara pemilik (*owners*) dan pengelola (*managers*) perusahaan. Hal ini menimbulkan kebutuhan masyarakat atas profesi auditor. Auditor dianggap sebagai pihak yang independen antara agen sebagai penyedia informasi (laporan keuangan) dan para *Stakeholders* sebagai pengguna informasi, sehingga mengurangi *asymmetry information*.

Agency Problem, dari Parker dan Peters (2005) menyatakan bahwa faktor-faktor *corporate governance* mempengaruhi penilaian auditor tentang perencanaan manajemen dan kemampuan untuk menghindari *financial distress*. Abidin, Beattie dan Goodacre (2006) juga menyatakan *auditing* memiliki peran penting dalam proses *corporate governance*. Proses audit terkait dengan harapan akan adanya pertumbuhan perusahaan yang lebih baik daripada kondisi sebelumnya. Keberadaan auditor eksternal pada suatu perusahaan terkait dengan harapan pertumbuhan perusahaan yang lebih baik di masa yang akan datang dan kualitas auditornya.

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang

diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi yang memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasi agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa.

Fama (1980) dan Zanglein (2008), menyatakan bahwa perusahaan pada dasarnya menanggung risiko, selain adanya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*). Masalah ini timbul pada perusahaan karena sesungguhnya kekayaan perusahaan adalah milik pemegang saham dan *Stakeholder* lainnya. Sedangkan, kewenangan pengelolaan perusahaan ada pada manajemen yang ditunjuk melalui mekanisme pemilihan manajemen perusahaan yang berbeda beda antar perusahaan. Pertentangan kepentingan yang terjadi pada perusahaan dapat menyebabkan variasi risiko yang tidak dikehendaki, meliputi antara lain, pemanfaatan kekayaan perusahaan yang tidak sesuai aturan, *fraud*, dan penetapan manajemen dengan kompetensi yang kurang memadai.

3. Teori Atribusi

Menurut Fritz Heider (1958) dalam Januar (2013) mengatakan bahwa perilaku seseorang itu bias disebabkan karena faktor-faktor internal (disebut atribusi internal) dan dapat pula disebabkan oleh faktor eksternal (atribusi eksternal). Faktor-faktor internal misalnya kemampuan, pengetahuan, dan usaha, sedangkan faktor eksternal bisa

berupa kesempatan, dan juga lingkungan. Perilaku yang disebabkan oleh hal-hal yang bersifat internal adalah perilaku yang diyakini berada di bawah kendali pribadi dari diri individu yang bersangkutan. Perilaku yang dipengaruhi oleh hal-hal yang bersifat eksternal dilihat sebagai hasil dari tekanan situasi atau keadaan tertentu yang memaksa seseorang melakukan perbuatan tertentu. Pengaruh perilaku seseorang inilah yang diyakini dapat membuat seorang auditor dapat berlaku independen atau sebaliknya.

4. Teori Entitas (*Entity Theory*)

Menurut Tandiontong (2015) teori entitas menekankan pada konsep pengelolaan “*stewardship*” dan pertanggungjawaban “*accountability*” dimana bisnis peduli dengan tingkat keberlangsungan usaha dan informasi keuangan usaha bagi pemilik ekuitas dalam rangka pemenuhan kebutuhan legal dan menjaga suatu hubungan baik dengan pemegang ekuitas tersebut dengan harapan mudah memperoleh dana di masa depan (Paton, 1962). Teori entitas dapat juga menjelaskan pengungkapan informasi yang ada di internet sehubungan dengan tanggungjawab dan akuntabilitas perusahaan ke pemegang saham, dan dalam rangka upaya untuk mencapai kebutuhan informasi pengguna, dimana kerangka peraturan yang ada telah mendorong perusahaan untuk memberikan informasi yang dibutuhkan pengguna secara simultan, dan internet menawarkan diri sebagai alat menyajikan informasi kepada pengguna dalam areal yang lebih luas dalam waktu yang sama (Khan, 2006).

Berdasarkan Lymer et al., (1999), terdapat berbagai badan yang sangat aktif memperhatikan penyebaran informasi melalui media IFR, seperti IMF, IASB, International Federation of Accountants (IFAD), Web Trust, COB (Francis), FASB, dan lainnya. Badan tersebut telah menyatakan potensi penyebaran informasi data akuntansi secara elektronik dengan berbagai cara. Teori Entitas (*Entity Theory*) dari Lawrence dan Fogarty (1993) yang menyatakan bahwa setiap entitas bisnis dalam hal ini Kantor Akuntan Publik menjalankan aktivitas usahanya untuk memenuhi berbagai pihak yang berkepentingan (*Stakeholder*).

5. Kualitas Audit (Y)

Menurut (Arens dan Loebbecke, 2003), *auditing* adalah suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. *Auditing* seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.

Menurut Mulyadi (2002), audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Berdasarkan beberapa pengertian *auditing* di atas maka audit mengandung unsur-unsur seperti suatu proses sistematis, artinya audit merupakan suatu langkah atau prosedur yang logis, berkerangka dan terorganisasi. *Auditing* dilakukan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi dan bertujuan. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, artinya proses sistematis ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi, artinya pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi merupakan hasil proses akuntansi. Menetapkan tingkat kesesuaian, artinya pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasikan, kemungkinan pula bersifat kualitatif. Penyampaian hasil (atestasi) dimana penyampaian hasil dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit (*audit report*) pemakai yang berkepentingan, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan, misalnya pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor, organisasi buruh dan kantor pelayanan pajak.

Audit sendiri dalam arti luas didefinisikan sebagai suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi - asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara asersi - asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil - hasil kepada para pengguna yang berkepentingan. Dari pendapat tersebut dapat digambarkan hal - hal penting sebagai berikut (Simanjuntak, 2008).

1. Audit harus dilakukan secara sistematis. Hal ini berarti audit tersebut dilakukan secara terencana dan menggunakan orang - orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai sebagai auditor, serta mampu menjadi independensi dalam sikap mental baik dalam penampilan maupun dalam tindakan.
2. Harus memperoleh bukti - bukti untuk dapat membuktikan hasil investigasi serta mengevaluasi apakah informasi keuangan telah sesuai dengan kriteria dan standar akuntansi yang telah ditetapkan.
3. Menetapkan tingkat kesesuaian atau kewajaran antara asersi - asersi dalam laporan keuangan klien dengan kriteria atau standar yang telah ditetapkan. Kriteria atau standar yang dimaksud adalah sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum.
4. Menyampaikan hasil - hasil auditannya kepada para pengguna yang berkepentingan (kepada *managerial ownership*), sehingga para pengguna yang berkepentingan dengan informasi tersebut akan dapat membuat keputusan ekonomi.

Kualitas Audit diartikan oleh De Angelo (1981) dalam (Simanjuntak, 2008) sebagai gabungan probabilitas seorang auditor untuk dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. Seorang auditor dituntut untuk dapat menghasilkan kualitas pekerjaan yang tinggi, karena auditor mempunyai tanggung jawab yang besar terhadap pihak - pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan suatu perusahaan termasuk masyarakat. Tidak hanya bergantung pada klien saja.

Kualitas audit terkait dengan adanya jaminan auditor bahwa laporan keuangan tidak menyajikan kesalahan yang material atau memuat kecurangan (Astria, 2010). De Angelo (1981) dalam Coram, (2004) menyatakan bahwa kualitas audit dapat dilihat dari tingkat kepatuhan auditor dalam melaksanakan berbagai tahapan yang seharusnya dilaksanakan dalam sebuah kegiatan pengauditan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit menyangkut kepatuhan auditor dalam memenuhi hal yang bersifat *procedural* untuk memastikan keyakinan terhadap keterandalan laporan keuangan (Simanjuntak, 2008).

Kualitas audit atau *Audit quality* oleh Kane dan Velury (2005), didefinisikan sebagai tingkat kemampuan kantor akuntan dalam memahami bisnis klien. Banyak faktor yang memainkan peran tingkat kemampuan tersebut seperti nilai akuntansi yang dapat menggambarkan keadaan ekonomi perusahaan, termasuk fleksibilitas

penggunaan dari *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) sebagai suatu aturan standar, kemampuan bersaing secara kompetitif yang digambarkan pada laporan keuangan dan hubungannya dengan risiko bisnis, dan lain sebagainya (Simanjuntak, 2008).

Kualitas audit adalah pemeriksaan yang sistematis dan independen untuk menentukan aktivitas, mutu dan hasilnya sesuai dengan pengaturan yang telah direncanakan dan apakah pengaturan tersebut diimplementasikan secara efektif dan cocok dengan tujuan. Pasuraman, (1985), menyatakan bahwa terdapat dua atribut utama yang mempengaruhi kualitas yaitu *expected service* dan *perceived service*. Apabila jasa yang diterima atau dirasakan sudah memenuhi dengan yang diharapkan maka kualitas jasa dipersepsikan baik dan memuaskan, begitu juga dengan jasa yang diterima melampaui harapan pelanggan maka kualitas jasa dipersepsikan sebagai kualitas yang ideal (Basuki, 2006).

Simanjuntak (2008), menyebutkan bahwa terdapat berbagai dimensi dari kualitas audit. Hal ini dapat dilihat dari hubungan antara komponen kualitas audit yaitu produk yang dihasilkan dari kualitas audit dan pengaruhnya terhadap informasi laporan keuangan. Komponen dari kualitas audit adalah reputasi auditor dan kekuatan *monitoring* auditor yang didapatkan dari para profesional dan literatur akademis. Skema (*framework*) dari Walkins (2004).

Dalam Nataline (2007) disebutkan ada sembilan elemen pengendalian kualitas yang harus diterapkan oleh kantor akuntan dalam mengadopsi kebijakan dan prosedur pengendalian kualitas untuk memberikan jaminan yang memadai agar sesuai dengan standar profesional di dalam melakukan audit, jasa akuntansi, dan jasa *review*. Sembilan elemen pengendalian tersebut adalah sebagai berikut.

1. Independensi

Seluruh auditor harus independen terhadap klien ketika melaksanakan tugas. Prosedur dan kebijakan yang digunakan adalah dengan mengkomunikasikan aturan mengenai independensi kepada staf.

2. Penugasan personel untuk melaksanakan perjanjian

Personel harus memiliki pelatihan teknis dan profesionalisme yang dibutuhkan dalam penugasan. Prosedur dan kebijakan yang digunakan yaitu dengan mengangkat personel yang tepat dalam penugasan untuk melaksanakan perjanjian serta memberi kesempatan partner memberikan persetujuan penugasan.

3. Konsultasi

Jika diperlukan personel yang dapat mempunyai asisten dari orang yang mempunyai keahlian, *judgement*, dan otoritas yang tepat. Prosedur dan kebijakan yang diterapkan adalah mengangkat individu sesuai dengan keahliannya.

4. Supervisi

Pekerjaan pada semua tingkat harus disupervisi untuk meyakinkan telah sesuai dengan standar kualitas. Prosedur dan kebijakan yang digunakan adalah menetapkan prosedur-prosedur untuk *review* kertas kerja dan laporan serta menyediakan supervisi pekerjaan yang sedang dilaksanakan.

5. Pengangkatan

Karyawan baru harus memiliki karakter yang tepat untuk melaksanakan tugas secara lengkap. Prosedur dan kebijakan yang diterapkan adalah selalu menerapkan suatu program pengangkatan pegawai untuk mendapatkan karyawan pada level yang akan ditempati.

6. Pengembangan profesi

Personel harus memiliki pengetahuan yang dibutuhkan untuk memenuhi tanggung jawab yang disepakati. Prosedur dan kebijakan yang diterapkan adalah menyediakan program peningkatan keahlian spesialisasi serta memberikan informasi kepada personel tentang aturan profesional yang baru.

7. Promosi

Personel harus memenuhi kualifikasi untuk memenuhi tanggung jawab yang akan mereka terima di masa depan. Prosedur dan kebijakan yang diterapkan adalah menetapkan kualifikasi yang

dibutuhkan untuk setiap tingkat pertanggungjawaban dalam kantor akuntan serta secara periodik membuat evaluasi terhadap personel.

8. Penerimaan dan kelangsungan kerjasama dengan klien

Kantor akuntan publik harus meminimalkan penerimaan penugasan sehubungan dengan klien yang memiliki manajemen dengan integritas yang kurang. Prosedur dan kebijakan yang diterapkan adalah menetapkan kriteria dalam mengevaluasi klien baru serta me-review prosedur dalam kelangsungan kerja sama dengan klien.

9. Inspeksi

Kantor akuntan harus menentukan prosedur-prosedur yang berhubungan dengan elemen-elemen yang lain yang akan diterapkan secara efektif. Prosedur dan kebijakan yang diterapkan adalah mendefinisikan luas dan isi program inspeksi serta menyediakan laporan hasil inspeksi untuk tingkat yang tepat.

Ikatan Akuntan Indonesia menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Selanjutnya De Angelo (1981) mendefinisikan *audit quality* sebagai probabilitas (kemungkinan) dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Deis dan Giroux (1992) menjelaskan adapun kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari kompetensi auditor sedangkan kemauan

untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.

Dari pengertian tentang kualitas audit tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

6. Independensi (X1)

Independensi dalam pengauditan merupakan penggunaan cara pandang yang tidak bias dalam pelaksanaan pengujian audit, evaluasi hasil pengujian tersebut, dan pelaporan hasil temuan audit. Independensi auditor diukur dengan menggunakan delapan item pernyataan yang menggambarkan tingkat persepsi auditor terhadap bagaimana keleluasaan yang dimilikinya untuk melakukan audit, bebas baik dari gangguan pribadi maupun gangguan ekstern. Instrumen yang digunakan untuk mengukur independensi ini diadopsi dari penelitian Harhinto (2004) dengan beberapa modifikasi berdasarkan SPKN. Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke jawaban sangat tidak setuju. Masing-masing item pernyataan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala Likert 5 poin, di mana poin 1 diberikan untuk jawaban yang berarti

independensi paling rendah, dan seterusnya poin 5 diberikan untuk jawaban yang berarti independensi paling tinggi.

Pernyataan standar umum kedua dalam SPKN adalah: “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”. Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

Arens (2000) mendefinisikan independensi dalam pengauditan sebagai "Penggunaan cara pandang yang tidak bias dalam pelaksanaan pengujian audit, evaluasi hasil pengujian tersebut, dan pelaporan hasil temuan audit". Sedangkan Mulyadi (1992) mendefinisikan independensi sebagai "keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain" dan akuntan publik yang independen haruslah akuntan publik yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan.

Menurut Messier (2005), independensi merupakan suatu istilah yang sering digunakan oleh profesi auditor. Independensi menghindarkan hubungan yang mungkin mengganggu obyektivitas auditor. BPKP (1998) mengartikan obyektivitas sebagai bebasnya seseorang dari pengaruh pandangan subyektif pihak-pihak lain yang berkepentingan sehingga dapat mengemukakan pendapat apa adanya.

7. *Time Budget Pressure* (X2)

Auditor seringkali bekerja dalam keterbatasan waktu, untuk itu setiap KAP perlu membuat anggaran waktu dalam kegiatan pengauditan. Anggaran waktu dibutuhkan untuk menentukan kos audit dan mengukur kinerja auditor Simamora (2000). Akan tetapi, seringkali anggaran waktu tidak sesuai dengan realisasi atas pekerjaan yang dilakukan, akibatnya muncul perilaku disfungsional yang menyebabkan kualitas audit lebih rendah. Hal ini sesuai dengan Nataline (2007), yang menyebutkan bahwa 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 Setyorini (2011).

Time budget pressure merupakan hal yang sangat penting bagi semua AKP karena menyediakan dasar untuk memperkirakan biaya audit, pengalokasian staf ke dalam pekerjaan audit, dan sebagai dasar untuk mengevaluasi kinerja auditor Basuki (2006).

Time budget Pressure merupakan gambaran normal dan sistem pengendalian auditor. Tekanan yang dihasilkan oleh anggaran waktu yang ketat secara konsisten berhubungan dengan perilaku disfungsional. Tekanan anggaran waktu adalah keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembahasan waktu anggaran yang sangat ketat dan kaku Sososutiksno (2005). Serta sangat diperlukan bagi auditor dalam melaksanakan tugasnya untuk dapat memenuhi permintaan klien secara tepat waktu dan menjadi salah satu kunci keberhasilan karir auditor di masa depan. Oleh karena itu, selalu ada tekanan bagi auditor untuk menyelesaikan audit dalam waktu yang telah dianggarkan. Auditor yang menyelesaikan tugas melebihi waktu normal yang telah dianggarkan cenderung dinilai memiliki kinerja yang buruk oleh atasannya atau sulit mendapatkan promosi. Kriteria untuk memperoleh peringkat yang baik adalah pencapaian anggaran waktu. Akhir-akhir ini tuntutan tersebut semakin besar dan menimbulkan *time pressure* Lestari (2010).

Time Pressure memiliki dua dimensi yaitu *time budget pressure* (keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat) dan *time deadline pressure* (kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya) Heriningsih (2001).

Fungsi anggaran dalam Kantor Akuntan Publik adalah sebagai dasar estimasi biaya audit, alokasi staf ke masing-masing pekerjaan dan evaluasi kinerja staf auditor Suryanita (2007). *Time Pressure* yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik kepada auditornya bertujuan untuk mengurangi biaya audit. Semakin cepat waktu pengerjaan audit, maka biaya pelaksanaan audit akan semakin kecil. Keberadaan *time pressure* ini memaksa auditor untuk menyelesaikan tugas secepatnya / sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditetapkan. Pelaksanaan prosedur audit seperti ini tentu saja tidak akan sama hasilnya bila prosedur audit dilakukan dalam kondisi tanpa *time pressure*. Agar menepati anggaran waktu yang telah ditetapkan, ada kemungkinan bagi auditor untuk melakukan pengabaian terhadap prosedur audit bahkan pemberhentian prosedur audit, Lestari (2010).

Time budget pressure merupakan faktor yang mempengaruhi kinerja seseorang. *Time budget pressure* dalam hal ini, merupakan suatu kondisi dimana auditor diberikan batasan waktu dalam mengaudit. Kondisi ini tidak dapat dihindari auditor, apalagi dengan semakin bersaingnya KAP. KAP harus bisa mengalokasikan waktu secara tepat karena berhubungan dengan kos audit yang harus dibayar klien. Apabila KAP tidak bisa mengalokasikan waktu, sehingga waktu audit menjadi lebih lama maka berdampak pula pada kos audit yang semakin besar. Hal ini akan membuat klien memilih KAP lain yang

bisa menyelesaikan tugas auditnya dengan efektif dan efisien Sososutiksno (2005).

8. Kompleksitas (X3)

Kompleksitas audit didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit. Persepsi ini menimbulkan kemungkinan bahwa suatu tugas audit sulit bagi seseorang, namun mungkin juga mudah bagi orang lain, Restu dan Indriantoro (2000). Lebih lanjut Restu dan Indriantoro (2000) menyatakan bahwa kompleksitas muncul dari ambiguitas dan struktur yang lemah, baik dalam tugas tugas utama maupun tugas - tugas lain. Priyo (2007) mengemukakan argumen yang sama, bahwa kompleksitas tugas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu:

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

Beberapa tugas audit dipertimbangkan sebagai tugas dengan kompleksitas tinggi dan sulit sementara yang lain mempersepsikannya sebagai tugas yang mudah (Jiambalvo dan Pratt, 1982). Badan audit *research* ternama telah mendemonstrasikan bahwa sejumlah faktor level individu terbukti berpengaruh terhadap keputusan seorang auditor (Solomon dan Shields, 1995) dalam (Jamilah, 2007) dan bahwa pengaruh dari keberadaan faktor - faktor ini berubah - ubah seiring dengan meningkatnya kompleksitas tugas yang dihadapi

(Jamilah, 2007). Pengujian sejumlah faktor - faktor terhadap kompleksitas tugas menjadi penting karena dalam tugas audit banyak ditemui persoalan yang kompleks.

Jamilah (2007) mengemukakan ada tiga alasan yang cukup mendasar mengapa pengujian terhadap kompleksitas tugas untuk sebuah situasi audit perlu dilakukan:

1. Kompleksitas tugas ini diduga berpengaruh signifikan terhadap kinerja seorang auditor
2. Sarana dan teknik pembuatan keputusan dan latihan tertentu diduga telah dikondisikan sedemikian rupa ketika para peneliti memahami keganjilan pada kompleksitas tugas audit
3. Pemahaman terhadap kompleksitas dari sebuah tugas dapat membantu tim manajemen audit perusahaan menemukan solusi terbaik bagi staf audit dan tugas audit.

Audit menjadi semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan (*task difficulty*) dan variabilitas tugas (*task variability*) audit yang semakin tinggi (Gupta, 1999) mendefinisikan kompleksitas tugas sebagai kompleksitas dan kemampuan analisis sebuah tugas dan ketersediaan prosedur operasi standar. Kompleksitas tugas merupakan tugas yang tidak terstruktur, membingungkan dan sulit (Iskandar, 2007). Beberapa tugas audit dipertimbangkan sebagai tugas dengan kompleksitas yang tinggi dan sulit sementara yang lain memprespsikannya sebagai tugas yang mudah (Jiambalvo dan Pratt,

1982). Kompleksitas tugas pada penelitian ini didefinisikan sebagai tugas yang kompleks, terdiri atas bagian-bagian yang banyak, berbeda-beda dan saling terkait satu sama lain. Dalam pelaksanaan tugasnya yang kompleks, auditor junior sebagai anggota pada suatu tim audit memerlukan keahlian, kemampuan dan tingkat kesabaran yang tinggi (Sabarudinsah, 2007).

B. Hasil Penelitian yang Relevan

Beberapa penelitian terdahulu telah membahas mengenai keterkaitan independensi, *time budget pressure*, dan kompleksitas tugas terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Nungky Nurmalita Sari (2011) yang membahas tentang pengaruh independensi, kompetensi, dan etika terhadap kualitas audit. Hasil penelitiannya adalah independensi, kompetensi, dan etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

Winda, Khomsiyah, dan Sofie (2014) melakukan penelitian mengenai pengaruh kompetensi, independensi, *time budget pressure*, dan etika terhadap kualitas audit. Hasil penelitiannya adalah kompetensi, independensi, *time budget pressure*, dan etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

Selain itu, penelitian lainnya dilakukan oleh Abdul Muhshyi (2013) mengenai pengaruh *time budget pressure*, risiko kesalahan, dan kompleksitas terhadap kualitas audit. Hasil penelitiannya adalah *time*

budget pressure, risiko kesalahan, dan kompleksitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Berbeda dengan hasil penelitian di atas, M. Taufiq (2010) melakukan penelitian yang terkait dengan kualitas audit. Hasilnya, independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Selain itu penelitian lainnya juga menyatakan bahwa *time budget pressure* tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Pernyataan tersebut diteliti oleh Rr. Putri (2013). Penelitian yang dilakukan oleh Andini (2011) juga terkait dengan kualitas audit. Hasil penelitiannya adalah kompleksitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

C. Kerangka Teoretik

Menurut Arens (2011) audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Akuntan publik adalah akuntan profesional yang menjual jasanya kepada masyarakat, terutama dalam bidang pemeriksaan terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya dan juga menjual jasa sebagai konsultasi pajak, konsultasi di bidang manajemen, penyusunan sistem akuntansi serta penyusunan laporan keuangan.

Kualitas audit merupakan hal yang penting karena kualitas yang tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan. De Angelo (1981) dalam Tjun (2012) menyatakan

kualitas audit merupakan segala kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien.

Kualitas audit yang baik pada prinsipnya dapat dicapai jika auditor menerapkan standar-standar dan prinsip-prinsip audit, bersikap bebas tanpa memihak (*Independen*), patuh kepada hukum serta mentaati kode etik profesi. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah pedoman yang mengatur standar umum pemeriksaan akuntan publik, mengatur segala hal yang berhubungan dengan penugasan dan independensi dalam sikap mental. Kane dan Velury (2005), mendefinisikan kualitas audit sebagai kapasitas auditor eksternal untuk mendeteksi terjadinya kesalahan material dan bentuk penyimpangan lainnya. Russel (2000), menyebutkan bahwa kualitas audit merupakan fungsi jaminan dimana kualitas tersebut akan digunakan untuk membandingkan kondisi yang sebenarnya dengan yang seharusnya (Simanjuntak, 2008).

Penurunan kualitas audit adalah akibat dari tekanan (*pressure*), sistem pengendalian (*control system*) dan gaya pengendalian (*supervisory style*). Otley dan Pierce (1995), menjelaskan bahwa beberapa perilaku disfungsional auditor seperti *Prematur Sign-Off Audit Procedures* (menghentikan prosedur audit), *Underreporting of Time* (keterlambatan atau tidak tepat waktu), *Altering Audit Process* dan *Gathering Uninsufficient Evidence* (mengganti proses audit dan mengumpulkan bukti yang tidak cukup) akan berdampak terhadap penurunan kualitas audit (Simanjuntak, 2008).

Independensi merupakan salah satu faktor penting yang mempengaruhi kualitas audit. Seorang auditor harus memiliki independensi dalam melakukan audit agar dapat memberikan pendapat atau kesimpulan yang apa adanya tanpa ada pengaruh dari pihak yang berkepentingan (BPKP, 1998). Pernyataan standar umum kedua SPKN adalah: “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”. Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

Selain itu, faktor lain yang mempengaruhi kualitas audit adalah *time budget pressure*. Tuntutan laporan yang berkualitas dengan *time budget pressure* merupakan tekanan tersendiri bagi auditor. Dalam studinya, Azad (1994) menemukan bahwa dalam kondisi yang tertekan (secara waktu), auditor cenderung berperilaku disfungsional, misalnya melakukan prematur sign off, terlalu percaya kepada penjelasan dan presentasi klien, serta gagal menginvestigasi isu - isu relevan, yang pada gilirannya dapat menghasilkan laporan audit dengan kualitas rendah. Riset Coram, (2004) menunjukkan terdapat penurunan kualitas audit pada auditor yang

mengalami tekanan dikarenakan anggaran waktu yang sangat ketat. Situasi seperti ini merupakan tantangan tersendiri bagi auditor, karena dalam kompleksitas tugas yang semakin tinggi dan anggaran waktu yang terbatas, mereka dituntut untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Kualitas kinerja seseorang akan sangat dipengaruhi oleh tekanan atau tuntutan tugas yang dihadapi (Simanjuntak, 2008).

Faktor penting lain yang mempengaruhi kualitas audit adalah kompleksitas. Kompleksitas audit didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit, sulit bagi seseorang namun mudah bagi orang lain (Priyo, 2007). Kompleksitas audit juga bersifat penting karena kecenderungan bahwa tugas melakukan audit adalah tugas yang banyak menghadapi persoalan kompleks. Terdapat tiga alasan yang cukup mendasar mengapa pengujian terhadap kompleksitas audit untuk sebuah situasi audit perlu dilakukan. Pertama, kompleksitas audit ini diduga berpengaruh signifikan terhadap kinerja seorang auditor. Kedua, sarana dan teknik pembuatan keputusan dan latihan tertentu diduga telah dikondisikan sedemikian rupa ketika para peneliti memahami keganjilan pada kompleksitas audit. Ketiga, pemahaman terhadap kompleksitas dari sebuah audit dapat membantu tim manajemen audit perusahaan menemukan solusi terbaik bagi staf audit dan tugas audit (Jamilah, 2007).

Independensi merupakan sikap auditor yang tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan pribadi, dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan pendapat atau simpulan,

sehingga dengan demikian pendapat atau simpulan yang diberikan tersebut berdasarkan integritas dan objektivitas yang tinggi. Menurut Holmes sebagaimana dikutip Supriyono (1988), independensi merupakan sikap bebas dari bujukan, pengaruh, atau pengendalian pihak yang diperiksa.

Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Karena jika auditor kehilangan independensinya, maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan (Supriyono, 1988). Dari penelitian yang dilakukan Harhinto (2004) diketahui bahwa besarnya tekanan dari klien dan lamanya hubungan dengan klien (*audit tenure*) berhubungan negatif dengan kualitas audit.

Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H1: Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

Tekanan yang diberikan oleh manajemen dalam menentukan anggaran waktu diperkirakan merupakan faktor yang terlibat penting dalam perilaku auditor (Rhode 1978; Alderman dan Deitrick 1982). Rhode (1978), menemukan bahwa *time budget pressure* merupakan penyebab potensial dari perilaku penurunan kualitas audit. Penelitian lainnya melaporkan bahwa *time budget pressure* sebagai faktor utama yang mempengaruhi tingkatan dari penurunan kualitas audit (Alderman dan Detrick 1982; Willett dan Page 1996). Namun Malone dan Roberts (1996), tidak

menemukan hubungan apapun antara tingkatan *time budget pressure* dan penurunan kualitas audit.

Penelitian ini menduga bahwa perilaku kualitas audit akan meningkat seiring peningkatan *time budget pressure*. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Kelley dan Margeheim (1990), serta Otley dan Pierce (1996), yang menyebutkan bahwa hubungan antara *time budget pressure* dan perilaku kualitas audit adalah linier walaupun literatur psikologi menduga teori U terbalik berhubungan dengan efek tekanan. Dalam konteks ini diduga bahwa semakin tinggi tingkat kualitas audit akan membuat semakin rendah dan tinggi tekanan anggaran waktu.

Pencapaian kinerja sesuai dengan anggaran waktu yang ditetapkan berhubungan negatif dengan perilaku disfungsional auditor, apabila auditor merasa mudah dalam mencapai anggaran waktu maka dapat mendorong auditor untuk tidak melakukan pelanggaran terhadap standar audit dan perilaku-prilaku yang tidak etis yang membuat auditor dapat menghasilkan kinerja buruk yang berakibat pada rendahnya kualitas audit yang dihasilkan (Mcnamara dan Liyanarachchi, 2008).

Penelitian Prasita dan Adi (2007) menunjukkan bahwa *time budget pressure* memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap kualitas audit, sehingga menimbulkan stress yang pada akhirnya mendorong auditor melakukan pelanggaran terhadap standar audit dan mendorong adanya perilaku yang tidak etis atau disfungsional yang justru

menghasilkan kinerja buruk auditor yang berakibat rendahnya kualitas audit.

H2: *Time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit.

Faktor lain yang mempengaruhi kualitas audit adalah kompleksitas. Menurut Andini Ika Setyorini (2011) meningkatkan kompleksitas tugas dapat menurunkan keberhasilan tugas. Sebuah tugas menjadi lebih kompleks jika adanya ketidak konsistenan petunjuk dan ketidak mampuan pengambil keputusan dalam mengintegrasikan petunjuk informasi. Kompleksitas penugasan audit merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit. Menurut Libby dan Lipe (1992) dan Kennedy (1993) dalam Marganingsih dan martini (2009) menyatakan bahwa kompleksitas penugasan audit sebagai alat untuk meningkatkan kualitas kerja. Hal tersebut dapat mempengaruhi usaha auditor untuk mencapai hasil audit yang berkualitas dengan peningkatkan kualitas kerja.

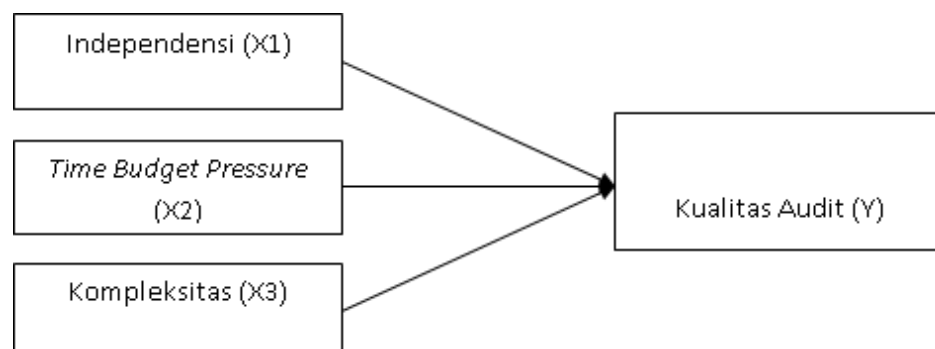
Ketika tugas dirasakan sulit atau tidak terstruktur, maka akan berpengaruh terhadap lamanya penyelesaian tugas audit dan akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas tersebut (Zuraidah dan Takiah, 2007) dalam Sadewa (2011). Maka , sesuai dengan penelitian Prasita dan Adi (2007) serta Zuraidah dan Takiah (2007), peneliti menyatakan hipotesa bahwa kompleksitas audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

H3: Kompleksitas berpengaruh terhadap kualitas audit.

Kerangka pemikiran merupakan suatu alat dalam menganalisa suatu konsep penelitian. Penelitian ini akan menganalisa pengaruh Independensi,

Time Budget Pressure, dan Kompleksitas terhadap Kualitas Audit, untuk menganalisanya peneliti menggunakan analisis regresi linier berganda, yaitu suatu uji peneliti untuk menganalisa pengaruh antara variabel X (independen) terhadap variabel Y (dependen). Variabel independen yang digunakan oleh peneliti sendiri adalah Independensi, *Time Budget Pressure*, dan Kompleksitas, sedangkan untuk variabel dependennya adalah Kualitas Audit. Sampel dari penelitian ini adalah KAP yang berada di daerah Jakarta Pusat.

Berdasarkan uraian diatas, gambaran menyeluruh tentang Pengaruh Independensi, *Time Budget Pressure*, dan Kompleksitas terhadap Kualitas Audit adalah sebagai berikut.



Sumber: Data diolah oleh Penulis (2017)
Kerangka konseptual Pengaruh Independensi, *Time Budget Pressure*, dan Kompleksitas Terhadap Kualitas Audit
Gambar II.1 Kerangka Pemikiran

D. Perumusan Hipotesis Penelitian

Berdasarkan dari penjelasan di atas maka dikembangkan hipotesis atas penelitian ini, yaitu:

H1: Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

H2: *Time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit.

H3: Kompleksitas berpengaruh terhadap kualitas audit.