

**PENGARUH KOMPLEKSITAS AUDIT, *LOCUS OF CONTROL*, RISIKO  
KESALAHAN TERHADAP PENURUNAN KUALITAS AUDIT  
DENGAN PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDITOR  
SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**  
(Studi Kasus Pada Kantor Akuntan Publik di Sumatera Bagian Tengah)

**Oleh :**  
**Pretty Sakta Riny**  
**Pembimbing : Emrinaldi Nur DP dan Rofika**

*Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia*  
e-mail : [prettysaktariny@gmail.com](mailto:prettysaktariny@gmail.com)

*The Influence of Audit Complexity, Locus of Control and Risk of Error to Reduce  
Audit Quality with the Use of Auditor Dysfunctional  
Behaviour as the Intervening Variable*

**ABSTRACT**

*The trust of audited financial statement users to the public accounting profession relies on the quality audit report . Audit Quality is assessment of the process in conducting the audit tasks performed by an auditor thus generating an audit report are assessed based on factors that may effect the audit quality. The reduced audit quality behaviour can cause the low users confidence of audit report thus becoming a threat to the audit profession. The purpose of this research was to analyze the direct effect of the complexity of audit variable, locus of control and risk of error toward the reduce audit quality, and to examine the indirect effect between the complexity of audit, locus of control and risk of error to the reduce audit quality with auditors' dysfunctional behavior as the intervening variable. The data collection of this research was using questionnaire method that distributed to 85 auditors working at Public Accounting Firm (KAP) in central Sumatra. The numbers of auditors who became research sample were 52 auditors from 17 public accounting firms. The collected data were analyzed by using Partial Least Square (PLS). 10 hypotheses are used for get the final research. It showed that the complexity of audit, locus of control, and risk of error affect the reduce of audit quality. This study showed that the complexity of audit and locus of control had effect toward dysfunctional behavior, whereas the risk of error variable did not have any effect toward the audit dysfunctional behavior. This study also showed that the dysfunctional behavior affect the reduce audit quality. When the independent and dependent variables were mediated by dysfunctional behavior, it showed that the complexity of audit, locus of control, and risk of error indirectly affected the reduce audit quality with auditors' dysfunctional behavior as the intervening variable.*

*Keywords: complexity of audit, locus of control, risk of error, reduce audit quality, and auditors' dysfunctional behavior.*

## PENDAHULUAN

Audit merupakan proses yang sistematis, independen dan terdokumentasi untuk memperoleh bukti audit dan mengevaluasinya secara objektif untuk menentukan sampai sejauh mana kriteria audit dipenuhi. Jasa auditing yang diberikan oleh akuntan publik merupakan jasa profesional yang dibutuhkan oleh pihak-pihak yang berkepentingan pada suatu perusahaan, untuk memperoleh keyakinan mengenai kehandalan pertanggung jawaban dari pihak manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Dengan adanya proses audit yang memenuhi kriteria, akan menunjukkan hasil audit yang berkualitas.

Kualitas audit adalah dimana seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan kekeliruan yang terjadi dalam laporan keuangan yang diaudit. Kurnia (2011) menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan oleh dua hal, yaitu kemampuan auditor dalam menemukan atau mendeteksi pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan kemampuan untuk melaporkan pelanggaran-pelanggaran yang ditemukan. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah pedoman yang mengatur standar umum pemeriksaan akuntan publik, mengatur segala hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental.

Beberapa kasus skandal akuntansi yang menimpa dunia akuntan publik dalam dekade terakhir telah mencoreng citra dan kepercayaan publik terhadap integritas auditor. Kasus Enron dan kasus Worldcom di Amerika dan kasus-kasus audit lainnya membuat

kredibilitas auditor semakin dipertanyakan. Pada kasus Enron tersebut terjadi manipulasi laporan keuangan. Pada laporan keuangan dilaporkan perusahaan mencatat keuntungan 600 juta Dollar AS padahal sebenarnya perusahaan mengalami kerugian. Setelah kasus ini diungkap dan dilakukan penyelidikan, akhirnya KAP Andersen dinyatakan bersalah karena melakukan hambatan terhadap proses pengadilan melalui penghancuran dokumen-dokumen yang terkait dengan audit yang mereka lakukan (Nugrahanti, 2013).

Di Indonesia juga terjadi fenomena audit yang menambah pesimisme terhadap profesi akuntan publik, yaitu pada PT. Great River International Tbk. Kepala Bapepam-LK, Fuady Rahmany (2007), melakukan penyelidikan terhadap adanya indikasi konspirasi antara akuntan publik dengan kliennya telah dilakukan oleh KAP Justius Aditya Sidharta dalam mengaudit laporan keuangan PT. Great River International Tbk tahun buku 2003. Kasus tersebut muncul setelah adanya temuan auditor investigasi dari Bapepam yang mengindikasikan adanya *overstatement* atas penyajian laporan keuangan GRIV per 31 Desember 2003, serta adanya penambahan aktiva tetap perseroan yang terkait dengan penggunaan dana hasil emisi obligasi, yang tidak dapat ditemukan kebenarannya. Pada kasus ini akuntan publik tidak bersikap independen dalam melaksanakan audit untuk kepentingan umum, sehingga mengakibatkan rendahnya kualitas audit. Menteri Keuangan RI terhitung sejak tanggal 28 November

2006 telah membekukan izin Akuntan Publik Justinus Aditya Sidharta selama dua tahun (Pradipha,2014).

Masyarakat yang melihat beberapa contoh kasus runtuhnya perusahaan besar dan ikut terseretnya akuntan publik yang mengaudi, kini mempersoalkan etika profesi dan perilaku dari para akuntan publik tersebut dalam melakukan pekerjaannya. Menurut Coram *et al* (2004) dalam Piter (2008) perilaku auditor tercermin dalam keterlibatan mereka dalam proses audit, akan ada situasi dimana auditor mungkin saja akan melakukan kesalahan, penyimpangan atau pelanggaran selama melakukan penugasan, perilaku audit yang melakukan kesalahan atau melakukan penyimpangan selama penugasan dikenal dengan istilah praktik perilaku penurunan kualitas audit (*Reduced Audit Quality Practices/RAQP Behavior*).

Perilaku penurunan kualitas audit sebagai tindakan yang dilakukan oleh auditor selama melakukan pekerjaan yang nantinya tindakan ini dapat mengurangi ketepatan dan keefektifan pengumpulan bukti audit (Malon dan Roberts ,1996 dalam Lestari, 2010 ). Perilaku ini muncul karena adanya dilema antara *inherent cost* (biaya yang melekat pada proses audit) dan kualitas yang dihadapi oleh auditor dalam lingkungan (Muhshyi, 2013).

Dalam penelitian ini, faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit dikaitkan dengan adanya teori atribusi dan teori peran. Teori atribusi mengacu pada bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku diri sendiri atau orang lain yang ditentukan dari internal atau

eksternal dan pengaruhnya terhadap perilaku individu. Empat informasi penting untuk menyimpulkan atribusi seseorang, yaitu *Distinctiveness* , *Consensus*, *Consistency over time* dan *Consistency over modality* (Luthan, 1998 dalam Harini *et al*, 2010: 7). Sedangkan teori peran merupakan interaksi antara peran sosial, norma dan identitas atas orang-orang yang ada dalam organisasi.

Variabel independen pertama yang digunakan adalah kompleksitas audit. Kompleksitas audit adalah persepsi individu tentang kesulitan tugas audit yang disebabkan oleh terbatasnya kapasitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki. Persepsi ini yang menimbulkan pemikiran dan kemungkinan bahwa tugas audit sulit bagi seseorang, namun mungkin mudah bagi orang lain. Kompleksitas audit didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit, sulit bagi seseorang namun mudah bagi orang lain (Prasita dan Priyo, 2007).

Variabel kedua yang digunakan dalam penelitian ini adalah *locus of control*. Hjele dan Ziegler (dalam Wati, 2009) memberi pengertian *locus of control* sebagai keyakinan seseorang terkait penyebab dari prestasi atau kegagalan orang tersebut dalam pekerjaannya. *Locus of control* menarik untuk diteliti dalam konteks *auditing* karena karakteristik pribadi ini dapat menunjukkan kemampuan independensi seorang auditor. *Locus of control* dibagi menjadi *locus of control eksternal* dan *locus of control internal*.

Variabel ketiga adalah risiko kesalahan audit. Risiko audit (*audit risk*) adalah risiko yang timbul bahwa auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Risiko audit merupakan risiko bahwa seorang auditor akan menerbitkan pendapat wajar tanpa pengecualian terhadap laporan keuangan mengandung salah saji material. Ketika risiko deteksi rendah, maka auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan penurunan kualitas audit atas prosedur audit akan semakin rendah (Weningtyas, 2006).

Selanjutnya variabel yang digunakan adalah variabel intervening, dimana variabel ini mempengaruhi hubungan antara variabel independen dan dependen, yaitu perilaku disfungsi auditor. Perilaku disfungsi auditor adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi atau menurunkan kualitas audit secara langsung maupun tidak langsung (Silaban, 2011). Hehanusa (2013) mengatakan bahwa perilaku disfungsi sebagai lawan dari ketidaksengajaan konsekuensi mekanisme pengendalian dalam pencapaian target. Jadi mekanisme pengendalian dapat dipandang sebagai pencapaian target.

Rumusan masalah pada penelitian ini adalah : Apakah kompleksitas audit, *locus of control*, dan risiko kesalahan berpengaruh langsung atau tidak langsung terhadap perilaku penurunan kualitas audit yang diantarai oleh perilaku disfungsi auditor ?

Tujuan penelitian ini antara lain :

1. Untuk mengetahui hubungan langsung atau tidak langsung kompleksitas audit terhadap kualitas audit yang diantarai oleh perilaku disfungsi auditor.
2. Untuk menguji hubungan langsung atau tidak langsung *locus of control* terhadap kualitas audit yang diantarai oleh perilaku disfungsi auditor.
3. Untuk mengidentifikasi hubungan langsung atau tidak langsung resiko kesalahan terhadap kualitas audit yang diantarai oleh perilaku disfungsi auditor.
4. Untuk membuktikan hubungan langsung atau tidak langsung perilaku disfungsi auditor terhadap kualitas audit.

## **TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Teori Atribusi dan Teori Peran**

Teori atribusi menjelaskan tentang proses bagaimana kita menentukan penyebab perilaku seseorang. Teori atribusi yaitu bagaimana kita membuat keputusan tentang seseorang. Kita membuat sebuah atribusi ketika kita mendeskripsikan perilaku seseorang dan mencoba menggali pengetahuan mengapa mereka berperilaku seperti itu. Penelitian ini menggunakan teori atribusi karena peneliti melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi auditor dalam menerima *dysfunctional audit behavior*, khususnya pada karakteristik personal auditor itu sendiri. Karakteristik personal menjadi penentu utama dalam penerimaan *dysfunctional audit behavior* karena

merupakan faktor internal yang mendorong seorang individu untuk melakukan suatu aktivitas yang dapat menurunkan hasil audit (Husna, 2012: 35) dalam Harini (2010).

Teori lain yang juga mendukung penelitian ini adalah teori peran (*role theory*). Teori peran membahas bagaimana orang memposisikan dirinya dan bagaimana tindakan yang dipilih saat melakukan interaksi dengan orang lain dalam suatu organisasi (Praptapa, 2009) dalam Tania (2013). Teori peran merupakan interaksi antara peran sosial (*social role*), norma (*norms*), dan identitas (*identity*) atas orang-orang yang ada di dalam suatu organisasi.

### **Pengembangan Hipotesis**

#### **1. Pengaruh Kompleksitas Audit Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit**

Kompleksitas audit ini terkait dengan persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas, dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh seorang pembuat keputusan. Auditor tidak mampu mengakomodasi berbagai kepentingan konstituen, auditor dianggap lebih berpihak kepada klien yang dinilai lebih menjamin eksistensinya. Akibatnya, praktik rekayasa akuntansi sering diartikan secara negatif dan tidak menghiraukan kontrol yang dilakukan oleh publik (Andin dan Priyo Hari, 2007).

**H1a : Kompleksitas audit mempunyai pengaruh terhadap terjadinya tindakan yang**

**menurunkan kualitas audit.**

#### **2. Pengaruh Kompleksitas Audit Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor**

Dalam kasus lingkungan audit, penting untuk mempelajari kompleksitas tugas karena kompleksitas tugas dapat berdampak pada kinerja audit judgment, dan pemahaman mengenai kompleksitas tugas-tugas audit yang berbeda yang dapat membantu para manajer membuat tugas lebih baik dan pelatihan pengambilan keputusan (Sososutikno, 2003). Terkait dengan tugas pengauditan, tingginya kompleksitas audit dapat menyebabkan auditor berperilaku disfungsional sehingga menyebabkan penurunan kualitas audit.

**H1b : Kompleksitas audit mempunyai pengaruh terhadap terjadinya perilaku disfungsional.**

#### **3. Pengaruh *locus of Control* Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit**

Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menghubungkan hasil atau *outcome* dengan usaha-usaha mereka atau mereka percaya bahwa kejadian-kejadian adalah dibawah pengendalian atau kontrol mereka dan mereka memiliki komitmen terhadap tujuan organisasi yang lebih besar dibanding individu yang memiliki *locus of control* eksternal. Sedangkan individu yang memiliki *locus of control* eksternal adalah individu yang percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol kejadian-kejadian dan hasil atau *outcome* (Spector, 1982).

**H2a : *Locus of control* mempunyai pengaruh terhadap terjadinya tindakan yang menurunkan kualitas audit.**

#### **4. Pengaruh *Locus of Control* Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor**

*Locus of control* mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsional audit maupun perilaku disfungsional audit secara aktual, kepuasan kerja, komitmen organisasional dan *turnover intention* (Pujaningrum, 2012). Dalam konteks audit, manipulasi atau ketidakjujuran pada akhirnya akan menimbulkan perilaku disfungsional. Hasil dari perilaku ini adalah penurunan kualitas audit yang dapat dilihat sebagai hal yang perlu dikorbankan oleh individu untuk bertahan dalam lingkungan kerja audit.

**H2b : *Locus of Control* mempunyai pengaruh terhadap terjadinya perilaku disfungsional.**

#### **5. Pengaruh Risiko Kesalahan Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit**

Penelitian terhadap kualitas audit yang berhubungan dengan pengaruh dari berbagai tingkatan tekanan anggaran waktu dapat menggunakan berbagai alternatif pendekatan. Semakin pasti auditor dalam menyatakan pendapatnya, akan semakin rendah pula risiko audit yang auditor bersedia menanggungnya. Begitu juga sebaliknya.

**H3a : Risiko kesalahan mempunyai pengaruh terhadap terjadinya tindakan yang**

**menurunkan kualitas audit.**

#### **6. Pengaruh Risiko Kesalahan Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor**

Ketika auditor menginginkan 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. Dengan demikian ketika risiko audit rendah, auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan perilaku disfungsional atas prosedur audit akan semakin rendah.

**H3b : Risiko Kesalahan mempunyai pengaruh terhadap terjadinya perilaku disfungsional.**

#### **7. Pengaruh Perilaku Disfungsional Auditor Terhadap Penurunan Kualitas Audit**

Perilaku Disfungsional Auditor (*Dysfunctional Audit Behavior*) merupakan reaksi terhadap lingkungan. Beberapa perilaku disfungsional yang membahayakan kualitas audit yaitu : *Underreporting of time*, *Premature sign-off*, *Altering or replacing of audit procedure*. Perilaku disfungsional auditor dijelaskan sebagai perilaku disfungsional oleh auditor dalam proses audit yang secara langsung maupun tidak langsung menyebabkan kualitas audit berkurang.

**H4 : Perilaku Disfungsional mempunyai pengaruh terhadap terjadinya penurunan kualitas audit**

**8. Pengaruh Kompleksitas Audit Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit dimediasi oleh Perilaku Disfungsional Auditor**

Audit menjadi semakin kompleks karena adanya tingkat kesulitan (*task difficulty*) dan variabilitas tugas (*task variability*) audit yang semakin tinggi (Nirmala, 2013). Auditor juga menghadapi situasi yang dilematis karena adanya beragam kepentingan yang harus dipenuhi. Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas audit dapat menyebabkan auditor dapat berperilaku disfungsional sehingga dapat menyebabkan penurunan kualitas audit (Putra, 2013).

**H5 : Kompleksitas audit mempunyai pengaruh terhadap terjadinya tindakan yang menurunkan kualitas audit melalui perilaku disfungsional auditor.**

**9. Pengaruh *Locus of Control* Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit dimediasi oleh Perilaku Disfungsional Auditor**

Dalam melakukan kegiatan audit, auditor hendaknya melakukannya dengan lengkap dan independen. Hal ini berguna untuk menghindari perilaku disfungsional yang secara langsung maupun tidak langsung dapat mempengaruhi kualitas hasil laporan audit. Perilaku disfungsional dapat dipengaruhi oleh

karakteristik internal dan karakteristik eksternal auditor. Diduga bahwa semakin tinggi *locus of control* eksternal individu, semakin besar kemungkinan individu tersebut menerima perilaku disfungsional yang akhirnya akan menurunkan kualitas audit.

**H6 : *Locus of Control* mempunyai pengaruh terhadap terjadinya tindakan yang menurunkan kualitas audit melalui perilaku disfungsional auditor.**

**10. Pengaruh Risiko Kesalahan Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit dimediasi oleh Perilaku Disfungsional Auditor**

Dalam hubungannya dengan pekerjaan auditor, risiko terbesar dalam mewujudkan penurunan kualitas audit akan menghasilkan kelalaian dalam kesalahan yang dilakukan oleh sebuah review, atau dalam skenario yang ekstrim, akan menghasilkan kegagalan audit. Muhshyi (2013) menemukan bahwa alasan yang paling umum digunakan oleh auditor pada perilaku kualitas audit sehubungan dengan risiko rendah adalah keterbatasan waktu. Dengan adanya batasan waktu yang mempengaruhi, membuat auditor melakukan perilaku disfungsional yang mempengaruhi hasil audit yang akhirnya akan mempengaruhi kualitas audit.

**H7 : Risiko kesalahan mempunyai pengaruh terhadap terjadinya tindakan yang menurunkan kualitas audit melalui perilaku disfungsional auditor.**

## METODE PENELITIAN

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Sumatera Bagian Tengah yaitu kota Pekanbaru, Batam, Padang dan Jambi. Sampel yang digunakan hanya auditor yang bekerja di KAP kota Pekanbaru, Padang, Batam dan Jambi, untuk itu sudah mewakili sampel yang akan diteliti.

Teknik pengumpulan data yang digunakan pada penelitian ini, menggunakan data primer, sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli atau tidak melalui media perantara. Alat ukur yang digunakan untuk mengumpulkan data dalam penelitian ini adalah skala likert.

Perilaku penurunan kualitas dalam audit adalah pengurangan mutu dalam pelaksanaan audit yang dilakukan sengaja oleh auditor. Dengan demikian indikator yang terkait pada variabel ini adalah prosedur audit yang biasa dilakukan penghentian.

Kompleksitas audit adalah persepsi auditor tentang kesulitan suatu tugas audit yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh seorang auditor tersebut. Pertanyaan yang menjadi indikator variabel kompleksitas audit dikembangkan oleh Jamilah, Fanani dan Chadrarin (2007), dan Muhshyi (2013). Variabel ini diukur dengan skala likert lima point.

*Locus of control* adalah konsep yang menggolongkan individu menjadi dua kategori sebagai berikut (1) *eksternal*, adalah individu yang mempercayai bahwa

suatu peristiwa dikendalikan oleh kekuatan-kekuatan luar seperti nasib, kemujuran, atau peluang, dan (2) *internal*, yaitu individu yang percaya bahwa mereka memiliki kendali atas peristiwa yang terjadi pada diri mereka sendiri. Variabel ini dinilai dengan menggunakan enam belas pertanyaan Spector (1988) dalam Lestari (2010). Tiap responden diminta untuk mengidentifikasi pendapatnya tentang indikator-indikator yang mencerminkan *locus of control* internal atau eksternal dengan menggunakan 5 poin skala Likert.

Tingkat risiko pekerjaan yang rendah auditor cenderung untuk menggunakan waktu untuk pekerjaan-pekerjaan yang tidak penting. Variabel risiko audit ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Heriningsih (2002) dalam Muhshyi (2013). Variabel ini diukur dengan skala likert lima point

Perilaku disfungsional auditor dalam kuesioner terdiri dari tiga tipe perilaku, yaitu *premature sign off*, *altering or replacing audit procedure*, dan *underreporting of time*. Setiap tipe perilaku diprosikan dengan 5 skala Likert yang menyatakan tingkat penerimaan responden terhadap perilaku audit disfungsional.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Gambaran Umum Objek Penelitian

Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik (KAP). Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh auditor independen yang bekerja

pada Kantor Akuntan Publik (KAP) kota Pekanbaru, Padang, Batam dan Jambi. Sedangkan sampel dari penelitian ini adalah auditor yang bekerja di KAP kota Pekanbaru, Padang, Batam dan Jambi.

### **Gambaran Umum Responden**

Kuesioer disebarikan sebanyak 85 eksemplar dari jumlah tersebut yang diterima kembali 59 eksemplar, kuesioner yang tidak kembali sebanyak 26 ekslemplar, sedangkan yang tidak dapat diolah sebanyak 7 eksemplar karena kuesioner tidak lengkap diisi, sehingga jumlah kuesioner yang diolah sebanyak 52 eksemplar.

Tingkat akuntan pada beberapa KAP paling banyak adalah berpendidikan Strata Satu (S1) yaitu sebanyak 38 responden. Hal ini dikarenakan pekerjaan di KAP sebagai akuntan merupakan pekerjaan profesional yang memerlukan pendidikan tinggi. Bagian terbesar responden sudah bekerja selama 3 - 5 tahun yaitu sebanyak 28 responden. Sedangkan 4 responden memiliki pengalaman kerja selama 5 - 10 tahun. 8 responden yang memiliki pengalaman kerja lebih dari 10 tahun. Kondisi demikian menunjukkan bahwa rata-rata responden masih bekerja belum cukup lama di Kantor Akuntan Publik

### **Deskripsi Variabel Penelitian**

Data penelitian ini diolah menggunakan perangkat lunak PLS, data statistik deskriptif yang digunakan dalam penelitian ini adalah nilai minimum, maksimum, *mean* (rata-rata), dan standar deviasi. Nilai minimum adalah nilai terkecil

dari hasil pengamatan, nilai maksimum adalah nilai tertinggi dari hasil pengamatan, *mean* adalah rata-rata yang diperoleh dari hasil penjumlahan dari keseluruhan data dibagi dengan banyaknya data. Sedangkan standar deviasi adalah akar dari jumlah kuadrat dari selisih nilai data dengan rata-rata dibagi banyaknya data (Mutiara, 2013).

### **Analisis Partial Least Square (PLS)**

#### **1. Menilai *Outer Model* atau *Measurement Model***

Terdapat tiga kriteria di dalam penggunaan teknik analisis data dengan SmartPLS untuk menilai *outer model* yaitu *Convergent Validity*, *Discriminant Validity* dan *Composite Reliability*. Namun menurut Chin (1998) dalam Ghazali (2006) untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai *loading* 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup memadai. Dalam penelitian ini akan digunakan batas *loading factor* sebesar 0,50.

Berdasarkan pada *outer loading* Pra Eliminasi,, maka indikator DAB3, LOC3 dan RAQ3 dikeluarkan dari model karena *outer loading*nya kurang dari 0,50 dan tidak signifikan.

*Discriminant Validity* dilakukan untuk memastikan bahwa setiap konsep dari masing variabel laten berbeda dengan variabel lainnya. Model mempunyai *discriminant validity* yang baik jika setiap nilai *loading* dari setiap indikator dari sebuah variabel laten memiliki nilai *loading* yang paling besar dengan nilai *loading* lain terhadap variabel laten lainnya. Dalam penelitian ini nilai *loading factor* untuk setiap indikator dari

masing-masing variabel laten tidak ada yang memiliki nilai *loading factor* yang tidak paling besar dibandingkan nilai *loading* jika dibandingkan dengan variabel laten lainnya.

## 2. Pengujian Kualitas Data

### Uji Validitas

Pengujian validitas data dalam penelitian ini menggunakan software SmartPLS dengan *Outer Model* yaitu *Convergent Validity* yang dilihat dengan nilai *Average Variance Extracted (AVE)* masing-masing konstruk dimana nilainya harus lebih besar dari 0,50 maka dikatakan memiliki *discriminant validity* yang baik.

Hal ini menunjukkan bahwa secara keseluruhan konstruk tersebut memiliki nilai validitas yang baik dari setiap indikator nyata koesioner yang digunakan untuk mengetahui pengaruh kompleksitas audit, *locus of control*, risiko kesalahan, perilaku disfungsi dan penurunan kualitas audit dapat dikatakan bahwa semua konstruk memenuhi kriteria reliabel.

### Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas diukur dengan dua kriteria yaitu *composite reliability* dari blok indikator yang mengukur konstruk. Konstruk dinyatakan reliabel jika nilai *composite reliability* di atas 0,70 (Ghozali, 2011:43). Hal ini ditunjukkan dengan nilai *composite reliability* di atas 0,70, sebagaimana kriteria yang direkomendasikan.

## 3. Pengujian Model Struktural

Model struktural dalam PLS digunakan untuk melihat R-square untuk setiap variabel laten dependen. Pengujian inner model atau model

struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk, nilai signifikansi dan R-square dari model penelitian.

Pada prinsipnya penelitian ini menggunakan 2 buah variabel yang dipengaruhi oleh variabel lainnya yaitu variabel penurunan kualitas audit (RAQ) yang dipengaruhi oleh perilaku disfungsi (DAB), kompleksitas audit (KA), *locus of control* (LOC), risiko kesalahan (RK) dan variabel perilaku disfungsi (DAB) yang dipengaruhi oleh kompleksitas audit (KA), *locus of control* (LOC) serta risiko kesalahan (RK).

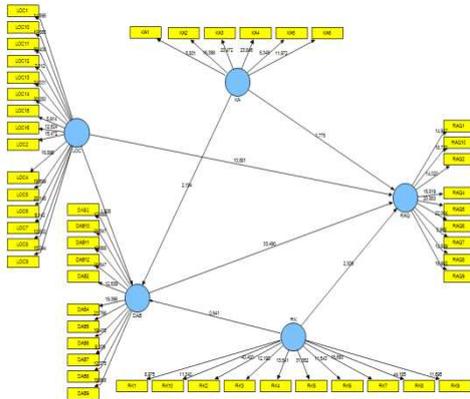
### Pengujian Signifikansi dan Pengujian Hipotesis

Dalam PLS pengujian secara statistik setiap hubungan yang dihipotesiskan dilakukan dengan menggunakan simulasi. Dalam hal ini dilakukan metode *bootstrap* terhadap sampel. Pengujian dengan *bootstrap* juga dimaksudkan untuk meminimalkan masalah ketidaknormalan data penelitian. Parameter signifikansi yang diestimasi memberikan informasi yang sangat berguna mengenai hubungan antara variabel-variabel penelitian.

Pengujian hipotesis pengaruh tidak langsung diuji dengan menggunakan rumus Sobel yang dijelaskan pada bab sebelumnya.

Model yang mampu memberikan informasi dapat dijelaskan pada gambar ,1 bagaimana pengaruh variabel kompleksitas audit, *locus of control* dan risiko kesalahan terhadap penurunan kualitas audit melalui perilaku disfungsi.

**Gambar 1  
Model Struktural**



Sumber : Output SmartPLS, 2015

Pada penelitian ini menggunakan T tabel. Dalam pengujian hipotesis untuk regresi, derajat bebas (df) ditentukan dengan rumus :  $n - k - 1$ . Dimana  $n$  : banyaknya data, dan  $k$  : banyaknya variabel bebas. Pengujian ini menggunakan uji satu arah dengan menggunakan  $\alpha = 5\%$  (0,05), dengan nilai df sebesar 48. Sehingga penelitian ini menggunakan T tabel sebesar 1,677.

### Hasil Pengujian Hipotesis Dan Pembahasan

#### 1. Hasil Pengujian Kompleksitas Audit Terhadap Penurunan Kualitas Audit

Hasil pengujian hipotesis 1a ini dapat dilihat pada gambar 1 menunjukkan bahwa hubungan variabel kompleksitas audit (KA) dengan penurunan kualitas audit (RAQ) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar 0,059 dengan nilai t sebesar 1,682. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,677.

Auditor tidak mampu mengakomodasi berbagai kepentingan konstituen, auditor dianggap lebih berpihak kepada klien yang dinilai lebih menjamin eksistensinya. Akibatnya, praktik

rekayasa akuntansi sering diartikan secara negatif dan tidak menghiraukan kontrol yang dilakukan oleh publik Hal ini berarti **Hipotesis 1a diterima.**

#### 2. Hasil Pengujian Kompleksitas Audit Terhadap Perilaku Disfungsional

Hasil pengujian hipotesis 1b ini dapat dilihat pada gambar 1 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel kompleksitas audit (KA) dengan perilaku disfungsional (DAB) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar 0,532 dengan nilai t sebesar 2,249. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,677.

Terkait dengan tugas pengauditan, tingginya kompleksitas audit dapat menyebabkan auditor berperilaku disfungsional sehingga menyebabkan penurunan kualitas audit. Hal ini berarti **Hipotesis 1b diterima.**

#### 3. Hasil Pengujian Locus Of Control Terhadap Penurunan Kualitas Audit

Hasil pengujian hipotesis 2a ini dapat dilihat pada gambar 1 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel *locus of control* (LOC) dengan penurunan kualitas audit (RAQ) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar -0,279 dengan nilai t sebesar 9,715. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,677.

Perilaku ini memiliki arti bahwa auditor akan memanipulasi proses auditing untuk mencapai tujuan kinerja individu. Pengurangan kualitas auditing bisa dihasilkan sebagai pengorbanan yang harus dilakukan auditor untuk bertahan dilingkungan audit. Perilaku ini akan terjadi pada individu yang memiliki

*locus of control* eksternal. Hal ini berarti **Hipotesis 2a diterima.**

#### **4. Hasil Pengujian *Locus Of Control* Terhadap Perilaku Disfungsional**

Hasil pengujian hipotesis 2b ini dapat dilihat pada gambar 1 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel *locus of control* (LOC) dengan perilaku disfungsional (DAB) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar 0,461 dengan nilai t sebesar 1,973. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1.677..

Tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit tersebut merupakan cara auditor memanipulasi proses audit agar mereka memperoleh penilaian kinerja yang diinginkan. Tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit tersebut dianggap sebagai pengorbanan yang harus dilakukan agar mereka dapat bertahan ditempat mereka bekerja. Hal ini berarti **Hipotesis 2b diterima.**

#### **5. Hasil Pengujian Risiko Kesalahan Terhadap Penurunan Kualitas Audit**

Hasil pengujian hipotesis 3a ini dapat dilihat pada gambar 1 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel risiko kesalahan (RK) dengan penurunan kualitas audit (RAQ) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar 0,015 dengan nilai t sebesar 2,271. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1.677.

Jika resiko rendah, maka auditor akan memiliki kemungkinan lebih tinggi memeriksa bukti yang tepat dalam pengungkapan laporan keuangan diungkapkan secara wajar atau tidak. Alasan yang paling umum digunakan oleh auditor pada perilaku

penurunan kualitas audit sehubungan dengan risiko rendah adalah keterbatasan waktu. Semakin tinggi resiko audit maka kualitasnya semakin menurun. Hal ini berarti **Hipotesis 3a diterima.**

#### **6. Hasil Pengujian Risiko Kesalahan Terhadap Perilaku Disfungsional**

Hasil pengujian hipotesis 3b ini dapat dilihat pada gambar 1 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel risiko kesalahan (RK) dengan perilaku disfungsional (DAB) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar 0,037 dengan nilai t sebesar 0,888. Nilai tersebut lebih kecil dari t tabel 1.677.

Tidak berpengaruhnya risiko kesalahan pada perilaku disfungsional disebabkan dalam setiap penugasan audit dengan tingkat risiko kesalahan yang terjadi relatif rendah. Hal ini disebabkan karena dalam setiap penugasan audit tingkat risiko kesalahan yang terjadi relatif rendah, auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan perilaku disfungsional atas prosedur audit semakin rendah. Hal ini berarti **Hipotesis 3b ditolak.**

#### **7. Hasil Pengujian Perilaku Disfungsional Terhadap Penurunan Kualitas Audit**

Hasil pengujian hipotesis keempat ini dapat dilihat pada gambar 1 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel perilaku disfungsional (DAB) dengan penurunan kualitas audit (RAQ) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar -0,776 dengan nilai t sebesar 29,711. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1.677.

Perilaku Disfungsional Auditor merupakan reaksi terhadap lingkungan yang dimana selalu dihubungkan dengan penurunan kualitas audit. Perilaku disfungsional seperti *premature sign-off* memiliki dampak secara langsung terhadap kualitas, sedangkan *underreporting of time* memiliki dampak tidak langsung terhadap kualitas audit. Hal ini berarti **Hipotesis 4 diterima**.

#### **8. Hasil Pengujian Kompleksitas Audit Terhadap Penurunan Kualitas Audit Melalui Perilaku Disfungsional**

Hasil pengujian pengaruh mediasi variabel kompleksitas audit (KA) terhadap dengan penurunan kualitas audit (RAQ) dengan perilaku disfungsional (DAB) dapat dilihat pada gambar 1. Nilai koefisien jalur sebesar -0,413 dengan nilai t sebesar -2,246 . Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,67.

Perilaku disfungsional auditor dapat memediasi atas pengaruh kompleksitas audit terhadap penurunan kualitas audit. Tugas seorang auditor yang kompleks dan sulit disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh seorang pembuat keputusan. Dengan demikian, semakin kompleksnya atau tingginya suatu tugas, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Hal ini berarti **Hipotesis 5 diterima**.

#### **9. Hasil Pengujian Locus Of Control Terhadap Penurunan Kualitas Audit Melalui Perilaku Disfungsional**

Hasil pengujian pengaruh mediasi variabel perilaku

disfungsional (DAB) terhadap *locus of control* (LOC) dengan penurunankualitas audit (RAQ) dapat dilihat pada gambar 1. Nilai koefisien jalur sebesar -0,358 dengan nilai t -1,997. Nilai tersebut lebih kecil dari t tabel 1,67.

Seorang auditor yang mempunyai *locus of control external* cenderung mempunyai tingkat penerimaan yang tinggi terhadap perilaku disfungsional sehingga akhirnya menurunkan kualitas audit itu sendiri. Ketika seorang auditor cenderung memiliki lokus kendali eksternal mengalami tuntutan pekerjaan yang tinggi, dia akan merasa cemas dan berusaha melakukan tindakan apapun untuk mengurangi ketidaksesuaian kondisi tersebut, seperti tindakan perilaku disfungsional. Hal ini berarti **Hipotesis 6 diterima**.

#### **10. Hasil Pengujian Risiko Kesalahan Terhadap Penurunan Kualitas Audit Melalui Perilaku Disfungsional**

Hasil pengujian pengaruh mediasi variabel perilaku disfungsional (DAB) terhadap risiko kesalahan (RISK) dengan penurunan kualitas audit (RAQ) dapat dilihat pada gambar 1. Nilai koefisien jalur sebesar -0,029 dengan nilai t 1,932. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,67.

Hasil ini berarti bahwa perilaku disfungsional memediasi hubungan antara risiko kesalahan dan penurunan kualitas audit. Dengan adanya batasan waktu yang mempengaruhi, membuat auditor melakukan perilaku disfungsional yang mempengaruhi hasil audit yang akhirnya akan mempengaruhi

kualitas audit. Hal ini berarti **Hipotesis 7 diterima.**

## **SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis pada BAB sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan bahwa variabel kompleksitas audit, *locus of control*, risiko kesalahan memiliki pengaruh yang menyebabkan penurunan kualitas audit. Variabel kompleksitas dan *locus of control* memiliki pengaruh yang menyebabkan terjadinya perilaku disfungsional, namun variabel risiko kesalahan tidak menyebabkan terjadinya perilaku disfungsional.

Pengaruh mediasi kompleksitas audit, *locus of control*, risiko kesalahan berpengaruh signifikan terhadap terjadinya penurunan kualitas audit melalui perilaku disfungsional.

### **Keterbatasan Penelitian**

Terdapat responden yang menjawab pertanyaan dengan sungguh, sehingga memungkinkan terjadinya ketidakjujuran dalam menjawab pertanyaan.

Perlu melakukan wawancara kepada responden dengan cara menanyakan apakah responden seorang auditor dengan cara *screening*.

### **Saran**

Penggunaan selain metode survey seperti metode interview dapat digunakan untuk mendapatkan komunikasi dua arah dengan subyek dan mendapatkan kejujuran jawaban subyek.

Ketika membagi kuesioner kepada responden, sebaiknya peneliti memastikan bahwa responden

mengerti maksud dari kuesioner yang akan diisi

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Fuady Rahmany. 2007. Menteri Keuangan Membekukan Akuntan Publik Justinus Aditya Sidharta. Berita BAPEPAM, Sabtu, 07 Januari 2007, www.bapepam.go.id.
- Ghozali, Imam. 2011. *Structural Equation Modeling, metode alternatif dengan Partial Least Square*, Edisi ketiga. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Harini, Dwi., Agus Wahyudin dan Indah Anisykurlillah. 2010. "Analisis penerimaan auditor atas Dysfunctional audit behavior : Sebuah pendekatan karakteristik personal auditor". *Symposium Nasional Akuntansi XIII* Purwokerto.
- Kautsarrahmelia, Tania. "Pengaruh Independensi, Keahlian, Pengetahuan Akuntansi, dan Auditing serta Skeptisme Profesional Auditor Terhadap Ketepatan Pemberian opini Audit Oleh Akuntan Publik". *Skripsi*, UIN Syarif Hidayatullah, Jakarta, 2013.
- Kurnia. (2011). "Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu dan Locus of Control Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit", *Jurnal Ekonomi*, Vol. 15, No. 4.
- Lestari, Ayu Puji, "Faktor –Faktor Yang Mempengaruhi Perilaku Auditor Dalam Penghentian Prematur Prosedur Audit".

- Skripsi*, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro, Semarang, 2010.
- Muhshyi, Abdul. "Pengaruh time budget pressure, resiko kesalahan dan kompleksitas terhadap kualitas audit". *Skripsi*, Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah, 2013.
- Nugrahanti, Trinandari, Prasetya. "The Influence of audit Firm Size, Rotation of Audit Firm, Industry Specialization Audit Firm and Public Accountant Independency on Audit Quality and Implication for Disclosure Quality of Financial Statement", *Jurnal Ekonomi*, Universitas Padjadjaran, Bandung, 2013
- Piter Simanjuntak, "Pengaruh Time Budget Pressure dan Resiko Kesalahan Terhadap Penurunan Kualitas Audit (Reduced Audit Quality)". *Tesis*, Universitas Diponegoro, Semarang, 2008.
- Pradipha wisnu wibisono 19-8-2014 : [www.pradipha.com/2014/08/kronologi-kasus-audit-pt-great-river.html?m=1](http://www.pradipha.com/2014/08/kronologi-kasus-audit-pt-great-river.html?m=1) (diakses 10 Januari 2015)
- Prasita, Andin dan Priyo Adi, "Pengaruh kompleksitas audit dan tekanan anggaran dan waktu terhadap kualitas audit dengan moderasi pemahaman terhadap system informasi". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Fakultas ekonomi, Universitas Kristen Satya Wacana, Semarang, 2007.
- Silaban, Adanan. 2011. Perilaku Multidimensi Komitmen Profesional Terhadap Perilaku Audit Disfungsional. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 8, No. 1
- Sososutikno, Christina, "Hubungan Tekanan Anggaran Waktu dengan Perilaku Disfungsional serta Pengaruhnya terhadap kualitas Audit", *Simposium Nasional Akuntansi VI*. Surabaya, 2003
- Weningtyas, Suryanita., Doddy Setiawan dan Hanung Triatmoko (2007). "Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit". *Simposium Nasional Akuntansi 9* Padang, 23-26 Agustus 2006.
- Widyowati, Mutiara Puspa. 2013. "Analisis Pengaruh Karakteristik Internal Pada Auditor Eksternal Terhadap Praktik Pengurangan Kualitas Audit". *Skripsi*: Universitas Jember