



PERILAKU AUDIT DISFUNGSIONAL: BUKTI EMPIRIS PERILAKU AUDITOR DI JAWA TENGAH DAN DIY

Alfi Rosa Mustika, Imam Ghozali¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

ABSTRACT

This study aims to determine the factors that affect turnover intention with dysfunctional audit behavior as an intervening variable. This study is a replication of the study conducted by Yuen et al. (2013). Factors examined in this study is time budget pressure, auditor's independence, client importance and task complexity. This study was conducted by a survey of auditors working in Public Accounting Firm (KAP) of Central Java and Yogyakarta, especially in Semarang and Yogyakarta. Determination of the samples was done by convenience sampling method. The number of samples is 62 respondents. This research use Partial Least Square (PLS) approach on smartPLS 3.0 software. The study analyzed with path analysis.

The results showed that time budget pressure, auditor independence, client importance and task complexity has positive relationship toward acceptance of dysfunctional audit behavior, and there is positive relationship between the acceptance of dysfunctional audit behavior towards turnover intention. The results could help the firm to reduce the level of turnover intention and identify the factors that affect the dysfunctional auditor behavior.

Keywords: auditing, dysfunctional audit behavior, turnover intention.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan perusahaan merupakan hal yang penting dan dibutuhkan oleh berbagai pihak, baik pihak internal maupun eksternal. Sehingga untuk menilai apakah laporan keuangan tersebut sudah baik atau belum diperlukan pihak ketiga yaitu auditor. Auditor eksternal bertugas memberikan opini atas laporan keuangan perusahaan apakah laporan keuangan tersebut wajar atau tidak, sesuai dengan prosedur audit yang ada. Pada era globalisasi dengan kondisi persaingan KAP yang tinggi, auditor dihadapkan pada situasi untuk mengembangkan praktik audit mereka dan meningkatkan standar audit. Mengembangkan praktik audit ini bertujuan agar auditor tetap dapat menguasai pasar yang ada. Namun, hal ini mendorong terjadinya perilaku disfungsiional.

Perilaku audit disfungsiional merupakan perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit, yang dapat menurunkan kualitas audit, baik secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990). Auditor yang berperilaku disfungsiional memiliki tanggung jawab yang lebih rendah dalam menyelesaikan pekerjaan dibandingkan dengan auditor yang tidak berperilaku disfungsiional. Perilaku disfungsiional dapat dipengaruhi oleh kompleksitas tugas, *time budget pressure*, *client importance*, dan independensi auditor.

Auditor dituntut untuk menyelesaikan audit dalam jangka waktu yang terbatas dan telah ditentukan sebelumnya. Jangka waktu ini merupakan salah satu tantangan yang harus dihadapi oleh auditor dan sering disebut sebagai *time budget pressure*. *Time budget pressure* muncul karena *time constraint* yang dihasilkan dari keterbatasan sumber daya,

¹ Corresponding author

dalam hal ini adalah waktu, yang dialokasikan terhadap kinerja tugas (DeZoort dan Lord, 1997), sehingga *time budget pressure* ini mempengaruhi tingkat stress auditor dan auditor dihadapkan pada dua pilihan yaitu menerima perilaku disfungsional atau bertindak sesuai dengan standar profesional audit.

Setiap pekerjaan audit memiliki kompleksitas tugas yang berbeda. Menurut Wood (1986) kompleksitas tugas merupakan tingkat kerumitan tugas itu sendiri. Kompleksitas tugas ini mencakup *familiarity* auditor dengan operasi bisnis klien. Apabila auditor tidak mengetahui operasi bisnis klien dengan baik, waktu yang dibutuhkan untuk menghasilkan laporan audit menjadi lebih lama.

Client importance mencakup ukuran perusahaan dan *service fee* yang dibayarkan. Klien yang penting dapat membantu meningkatkan pangsa pasar dan memperbaiki nama baik kantor akuntan publik. *Service fee* ini dihitung berdasarkan pada jumlah jam dimana pekerjaan audit diperkirakan akan selesai dan jam kerja aktual yang sering melebihi dari yang dianggarkan.

Menurut DeAngelo's (1981), independensi auditor mempengaruhi kemampuan untuk menemukan *misstatement* dan kualitas audit di pasar modal. Auditor sering menghadapi konflik antara kepentingan mereka dengan kewajiban profesional mereka untuk menyediakan layanan dan konsultasi nasihat yang baik (Moore *et al.*, 2006). Klien memiliki kekuatan untuk mengatur dan mengganti auditor jika menghasilkan opini audit negatif yang mempengaruhi kepentingan perusahaan.

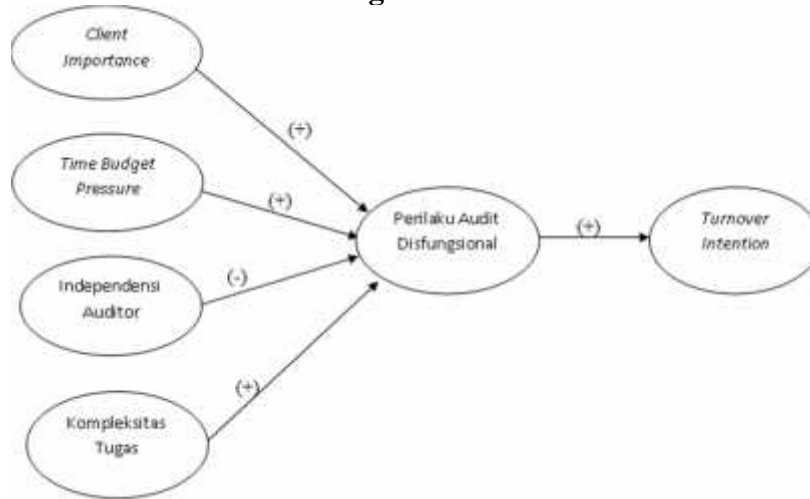
Perilaku disfungsional juga berpengaruh terhadap *turnover intention*. *Turnover intention* merupakan kemauan auditor secara sadar untuk meninggalkan perusahaan auditnya. Seorang auditor yang berniat meninggalkan perusahaan lebih sering melakukan perilaku audit disfungsional karena mereka tidak memikirkan dampak dari perilaku audit disfungsional ke depannya. Auditor yang menerima perilaku audit disfungsional biasanya cenderung ingin meninggalkan perusahaan karena keamanan kerja yang rendah dan persepsi yang rendah terhadap kemungkinan promosi (Malone dan Roberts, 1996). Terdapat sedikit penelitian yang meneliti tentang perilaku audit disfungsional dan *turnover intention*. Di Indonesia, penelitian mengenai hal tersebut masih jarang dilakukan.

Penelitian terkait perilaku audit disfungsional perlu dilakukan lebih lanjut berdasar pada bukti-bukti empiris yang ada di lapangan untuk mengetahui penyebab dari perilaku audit disfungsional. Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Yuen *et al.* (2013) tentang faktor yang mempengaruhi *turnover intention* dengan perilaku audit disfungsional sebagai variabel *intervening* dan bukti empiris perilaku auditor di Macau. Penelitian tersebut dilakukan dengan menggunakan survey terhadap auditor yang bekerja di KAP *Big-4* maupun *non-Big-4* Macau. Dalam penelitian Yuen *et al.* (2013) faktor yang mempengaruhi perilaku audit disfungsional ialah kompleksitas tugas, *time budget pressure*, *client importance*, dan independensi auditor. Karena terdapat kemungkinan terjadi perbedaan hasil penelitian, maka peneliti menguji kembali faktor yang mempengaruhi *turnover intention* dengan perilaku audit disfungsional sebagai variabel *intervening* dan menggunakan populasi dan sampel berbeda.

Teori atribusi menjadi salah satu landasan teori dalam penelitian karena penyebab perilaku audit disfungsional adalah atribusi eksternal. Atribusi eksternal ini mencakup independensi auditor dan *client importance*. Sedangkan, *turnover intention* merupakan dampak dari kepuasan kerja yang rendah, dimana kepuasan kerja yang rendah termasuk dalam atribusi internal. Teori motivasi juga dapat menjelaskan hubungan antara variabel kompleksitas tugas dan *time budget pressure* dengan perilaku audit disfungsional. Tugas audit yang kompleks dan *time budget pressure* membuat auditor termotivasi untuk melakukan perilaku audit disfungsional agar audit selesai tepat waktu. Auditor yang memiliki tipe X dalam menghadapi tugas audit yang kompleks dan *time budget pressure* maka akan cenderung berperilaku disfungsional dalam membuat judgement (Idris, 2012).

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Gambar 1
Kerangka Pemikiran



Pengaruh *client importance* terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional

Klien yang penting dapat membujuk auditor untuk mengeluarkan laporan yang baik, manajer terkadang menyetujui biaya audit dengan klien sebelum auditor menerima pekerjaan audit. Larker dan Richardson (2004) menyatakan bahwa tidak terdapat hubungan signifikan antara jumlah biaya audit yang dibayarkan dan perilaku auditor. Namun Rani *et al.* (2007) menjelaskan bahwa auditor sering menghasilkan laporan yang menguntungkan klien dan menerima fee yang besar dari klien tersebut, serta terdapat hubungan negatif yang signifikan secara statistik antara jumlah biaya dan kualitas audit. Semakin penting sebuah perusahaan klien bagi auditor/KAP, akan semakin rendah pula kualitas auditnya karena adanya ketergantungan ekonomi (Chi *et al.*, 2011; Gosh *et al.*, 2009; Chen *et al.*, 2005; Chang dan Hwang, 2003). Chan (2009) mendefinisikan *client importance* atas dasar biaya audit, biaya jasa non-audit dan jumlah biaya yang diterima oleh KAP untuk mengeluarkan opini *going concern*. Hipotesis pertama penelitian ini yaitu:

H₁: *client's importance* berpengaruh positif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsional.

Pengaruh *time budget pressure* terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional

KAP biasanya mengkomunikasikan keterbatasan waktu kepada auditor melalui *time budget*. Penelitian membuktikan bahwa *time budget* berpotensi membuat tekanan kerja pada auditor dan berperan tidak hanya dalam mekanisme pengendalian tetapi juga sebagai alat mengukur kinerja auditor (McNair, 1991). McNamara dan Liyannarachchi (2008) menjelaskan persepsi auditor di New Zealand dimana seiring dengan perkembangan pasar yang sangat kompetitif, auditor dituntut untuk menyelesaikan pekerjaan audit yang sama namun dalam waktu yang lebih cepat. Hal ini dapat mengakibatkan penurunan kualitas audit. Menurut Pierce dan Sweeney (2004), *time budget pressure* berpengaruh positif terhadap perilaku audit disfungsional. Hipotesis kedua penelitian ini yaitu:

H₂: time budget pressure berpengaruh positif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsional.

Pengaruh independensi auditor terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional

Auditor sering menghadapi masalah antara kepentingan mereka sendiri dengan kewajiban profesional mereka untuk memberikan layanan dan saran konsultasi yang baik (Moore *et al.*, 2006). Goldman dan Barlev (1974) berpendapat bahwa kekuatan klien didasarkan pada kemampuan manajemen untuk mengangkat dan memberhentikan KAP. Klien memiliki kekuatan untuk mengendalikan dan menghapus auditor jika mengeluarkan opini audit negatif yang mempengaruhi kepentingan perusahaan. Akibatnya ialah seorang auditor yang tidak memenuhi permintaan klien akan diganti dengan auditor lain dalam pasar yang kompetitif. Marshall dan Dasaratha (2003) melaporkan hubungan positif dan signifikan antara besarnya biaya audit dan kemungkinan memberi opini audit yang dimodifikasi. Hipotesis ketiga penelitian ini yaitu:

H₃: independensi auditor berpengaruh negatif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsional.

Pengaruh kompleksitas tugas terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional

Kualitas audit akan terpengaruh jika auditor tidak familiar dengan klien atau bisnis (AICPA, 2009) dan berakibat juga dalam penyelesaian laporan audit yang membutuhkan waktu lebih lama. Gold-Noteberg *et al.* (2006) menjelaskan bahwa kompleksitas tugas yang meningkat membuat auditor cenderung untuk mencari bantuan dari sumber lain dalam melaksanakan tugas. Ketika auditor menghadapi tugas yang kompleks dan memiliki waktu dan anggaran terbatas, auditor akan cenderung mengandalkan instruksi dari manajemen puncak untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas laporan audit. Nordqvist *et al.* (2004) melaporkan bahwa tekanan waktu berhubungan negatif dengan pencapaian tujuan dan kepuasan kerja terkait kompleksitas tugas dan berakibat pada perilaku disfungsional. Hipotesis keempat dari penelitian ini yaitu:

H₄: kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsional.

Pengaruh penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional terhadap turnover intention

Satina (2003) menjelaskan bahwa komitmen organisasi berpengaruh kuat terhadap *turnover intention*. Auditor yang kurang berkomitmen dan menolak untuk bertindak sesuai dengan petunjuk yang dikeluarkan oleh manajemen puncak, memiliki *turnover rate* yang tinggi. Auditor yang berperilaku menyimpang akan merasa tidak tenang dalam melakukan tugas auditnya karena auditor tersebut secara sadar telah melakukan perilaku disfungsional. Menurut Malone dan Roberts (1996), auditor yang menerima perilaku audit disfungsional biasanya memiliki niat meninggalkan perusahaan yang tinggi karena keamanan kerja yang didapatnya rendah dan persepsi terhadap kemungkinan promosi juga rendah. Lebih lanjut, Pasework dan Strawser (1996) menemukan bahwa kepuasan kerja berpengaruh negatif terhadap turnover intention. Hipotesis kelima penelitian ini adalah:

H₅: penerimaan atas perilaku audit disfungsional berpengaruh positif terhadap turnover intention.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Kompleksitas tugas adalah tingkat kerumitan dari tugas audit itu sendiri. Kompleksitas tugas diukur dengan tiga pertanyaan kuesioner yang diadopsi dari penelitian Jamilah, dkk. (2007) dan dua pertanyaan kuesioner diadopsi dari penelitian Yuen *et al.* (2013).

Time budget pressure merupakan kondisi yang mendorong auditor untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu atau adanya anggaran waktu yang ketat. Pengukuran variabel *time budget pressure* ini dilakukan dengan instrumen pengukuran yang dikembangkan oleh Kelley dan Margheim (1990) dan Silaban (2009).

Client importance yaitu tingkat kecenderungan auditor memiliki ketergantungan ekonomi terhadap klien. Dalam kuesioner penelitian ini, terdapat tiga pertanyaan untuk mengukur variabel *client importance*. Pengukuran variabel ini dikembangkan oleh Yuen *et al.* (2013).

Independensi menurut Mulyadi (2002) merupakan suatu kondisi dimana auditor bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan, dan tidak tergantung pada pihak lain. Instrumen pertanyaan dikembangkan oleh Yuen *et al.* (2013) dan Moore *et al.* (2006).

Perilaku audit disfungsional adalah tindakan yang bertentangan dengan prosedur audit atau menyimpang dari standar yang ada sehingga mengakibatkan penurunan kualitas audit. Pertanyaan kuesioner mengenai perilaku audit disfungsional menyangkut perilaku disfungsional dimana auditor dapat terlibat dalam kehidupan sehari-hari mereka (Olivier, 2001). Pengukuran variabel ini dilakukan menggunakan instrumen pengukuran yang dikembangkan oleh Yuen *et al.* (2013).

Turnover intention merupakan kemauan auditor secara sadar untuk meninggalkan kantor akuntan publik. Variabel *turnover intention* ini diukur dengan empat instrumen pertanyaan dalam kuesioner yaitu niat responden untuk mencari pekerjaan baru, antusiasme responden terhadap karirnya, apakah responden memperhatikan pekerjaannya saat ini sebagai batu loncatan atau long-time career option, dan rasa memiliki dalam perusahaan. Variabel ini diukur menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Yuen *et al.* (2013). Kelima variabel diatas diukur menggunakan skala Likert 1-5, dimana 1=sangat tidak setuju, 2=tidak setuju, 3=netral, 4=setuju, 5=sangat setuju.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini ialah auditor yang bekerja di KAP yang berada di Jawa Tengah dan DIY. Pemilihan Kota Semarang dan Yogyakarta sebagai lokasi penyebaran kuesioner penelitian dilakukan karena kota tersebut merupakan kota besar yang banyak terdapat KAP berukuran besar maupun kecil dan dapat merepresentasikan kinerja auditor di Jawa Tengah dan DIY. Sampel dalam penelitian ini berjumlah 62 auditor yang terdiri dari auditor junior, supervisor, dan auditor senior. Penentuan sampel dilakukan dengan teknik non-probability sampling, yaitu pemilihan sampel berdasarkan kemudahan (*convenience sampling*).

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini ialah data primer. Dalam penelitian ini, data primer didapatkan secara langsung dari sumber asli yang dikumpulkan dengan menggunakan instrumen pengumpulan data kuesioner menggunakan skala likert. Sumber data dalam penelitian ini adalah auditor yg bekerja di KAP yang berada di Jawa Tengah dan DIY dan terdiri dari auditor junior, supervisor, dan auditor senior.

Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan kuesioner yang disampaikan langsung ke KAP di Jawa Tengah dan DIY. Kuesioner tersebut berisi pertanyaan yang digunakan untuk mendapatkan informasi tentang *turnover intention*, *time budget pressure*, independensi auditor, *client importance*, kompleksitas tugas, dan perilaku audit disfungsi. Bagian pertama dari kuesioner penelitian ini berisi pertanyaan umum mengenai demografi responden, sedangkan bagian kedua berisi 28 pertanyaan yang berhubungan dengan *turnover intention*, *time budget pressure*, independensi auditor, *client importance*, kompleksitas tugas, dan perilaku audit disfungsi.

Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) sebagai alat analisis datanya. PLS digunakan untuk menjelaskan ada tidaknya hubungan antar variabel laten, serta dapat digunakan untuk menganalisis konstruk yang dibentuk dengan indikator reflektif dan formatif (Ghozali, 2006). Dalam penelitian ini, software yang digunakan adalah smartPLS 3.0.

Pada penelitian ini dilakukan uji outer model atau model pengukuran dan uji inner model atau model struktural. Kriteria yang digunakan dalam outer model menurut Ghozali (2006):

- a. Convergent validity dari model pengukuran dengan reflektif indikator yang dinilai berdasarkan korelasi antar item score/component score dengan construct score.
- b. Discriminant validity dari model pengukuran dengan reflektif indikator yang dinilai berdasarkan cross loading pengukuran konstruk.
- c. Composite reliability suatu konstruk melalui nilai internal consistency-nya.

Sedangkan uji *Inner Model* atau *Structural Model* untuk melihat hubungan antar variabel, nilai signifikansi, dan *R-square* dari model penelitian. Evaluasi model struktural dilakukan dengan menggunakan *R-square* untuk konstruk *dependent*, uji *stone-geisser* untuk *predictive relevance*, dan uji t serta signifikansi koefisien parameter jalur struktural.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Jumlah kuesioner yang dibagikan dalam penelitian ini berjumlah 81 buah dan dikirimkan ke 9 Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Tengah dan Yogyakarta sesuai dengan permintaan masing-masing KAP. Namun dari 81 kuesioner yang didistribusikan, hanya 62 kuesioner yang dapat diolah karena memenuhi syarat kelengkapan data dan 19 kuesioner lainnya tidak kembali atau tidak lengkap.

Berdasarkan sampel penelitian, auditor pria yang bekerja di KAP lebih banyak dari auditor wanita. Persentase auditor pria sebesar 53,2 % atau 33 orang, sedangkan persentase auditor wanita sebesar 46,8 % atau 29 orang.

Demografi responden menunjukkan bahwa terdapat satu responden yang berusia diatas 35 tahun atau 1,61 %. Responden yang berusia kurang dari 25 tahun berjumlah 28 orang atau 45,16 %. Responden paling banyak ialah yang berusia antara 25 sampai dengan 30 tahun sejumlah 30 orang atau 48,39 %. Responden yang berusia antara 31 sampai dengan 35 tahun berjumlah 3 orang atau 4,84 %. Rata-rata responden berusia relatif muda yaitu antara 25 sampai dengan 30 tahun.

Responden yang memiliki pengalaman kerja kurang dari 3 tahun berjumlah 39 orang atau 62,9 %. Responden yang memiliki pengalaman kerja antara 3 hingga 6 tahun

sebesar 22 orang atau 35,5 % dan yang memiliki pengalaman kerja diatas 6 tahun berjumlah 1 orang 1,6 % saja.

Sebagian besar responden penelitian ini memiliki tingkat pendidikan hanya D3 yaitu sebesar 53,2% atau 33 orang. Responden yang memiliki tingkat pendidikan S1 ada 25 orang atau 40,3% dan sisanya sebesar 6,5% atau 4 orang memiliki tingkat pendidikan S2.

Porsi terbanyak posisi responden ialah auditor junior sebesar 39 orang atau 62,9 %. Responden yang memiliki posisi sebagai auditor senior berjumlah 18 orang atau 29,0 % dan supervisor sejumlah 5 orang atau 8,1 %. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata responden masih memiliki posisi auditor tingkat pemula.

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif berguna untuk menganalisis data berdasarkan jawaban yang diberikan oleh responden terhadap masing-masing indikator variabel penelitian. Hasil statistik deskriptif ditunjukkan pada tabel 1.

Tabel 1
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Sesungguhnya		
	Kisaran	Mean	Deviasi standar
<i>Client Importance</i>	6-15	11,44	1,585
<i>Time Budget Pressure</i>	12-21	17,39	2,264
Independensi Auditor	12-26	22,21	2,765
Kompleksitas Tugas	8-17	11,98	2,364
Perilaku Audit Disfungsional	12-26	19,40	3,246
<i>Turnover Intention</i>	4-18	13,87	2,506

Sumber: Data primer yang diolah, tahun 2016

Uji Kualitas Data

Uji Validitas Konvergen

Menurut Chin (1998) suatu indikator dikatakan reliabel jika nilai *loading factor*nya lebih besar dari 0,70. Namun nilai *loading factor* antara 0,5 hingga 0,6 juga dapat diterima untuk model yang masih dalam tahap pengembangan (Ghozali, 2006). Indikator yang nilai *loading*nya kurang dari 0,6 harus dihapus dari model. Indikator yang harus dihapus dari model yaitu TBP2, TBP3, IA1, IA6, PAD1, dan TI1. Setelah indikator tersebut dikeluarkan dari model, semua indikator yang ada telah memiliki nilai *outer loading* lebih dari 0,6 sehingga dapat dianalisis lebih lanjut.

Uji Validitas Diskriminan

Validitas diskriminan dapat dinilai berdasarkan nilai *cross loading* pengukuran dengan konstruk. Nilai korelasi antara indikator dengan variabel/konstruk harus lebih besar dibanding dengan nilai korelasi antara indikator dengan konstruk lainnya. Nilai korelasi indikator terhadap konstraknya lebih besar dibanding dengan nilai korelasi antara indikator dengan konstruk lainnya. Nilai *loading* indikator *Client Importance* (CI) lebih besar dibandingkan dengan nilai korelasi. Untuk indikator Independensi Auditor (IA) nilai *loading* indikatornya juga lebih besar dibandingkan dengan nilai korelasi. Nilai *loading* indikator konstruk Kompleksitas Tugas (KT) lebih besar dibandingkan dengan nilai

korelasinya. Hal ini juga dapat dilihat pada konstruk *Time Budget Pressure* (TBP), *Perilaku Audit Disfungsional* (PAD), dan *Turnover Intention* (TI).

Nilai diskriminan dapat dikatakan baik apabila nilai akar AVE lebih besar dari korelasi antar konstruk dengan konstruk lainnya (Ghozali, 2006). Akar AVE untuk masing-masing konstruk menunjukkan nilai yang lebih besar daripada nilai korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya. Sehingga dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini mempunyai validitas diskriminan yang baik.

Tabel 2
Nilai Korelasi Antar Konstruk

Variabel	CI	IA	KT	PAD	TBP	TI
CI	1,000					
IA	0,193	1,000				
KT	-	0,098	1,000			
PAD	0,288	0,344	0,411	1,000		
TBP	0,174	0,111	0,355	0,423	1,000	
TI	0,127	0,262	0,418	0,386	0,334	1,000

Sumber: Data primer yang diolah, tahun 2016

Tabel 3
Nilai AVE dan Akar AVE

Variabel	AVE	Akar AVE
TBP	0,585	0,765
IA	0,522	0,722
CI	0,683	0,826
KT	0,605	0,778
PAD	0,551	0,742
TI	0,628	0,792

Sumber: Data primer yang diolah, tahun 2016

Uji Reliabilitas

Suatu konstruk dikatakan reliabel dilihat dari nilai *composite reliability* dan nilai *cronbach's alpha*. Masing masing konstruk sangat reliabel karena memiliki nilai *composite reliability* diatas 0,6. Suatu konstruk juga dapat dikatakan reliabel apabila nilai dari *cronbach's alpha* tiap konstruknya diatas 0,6 (Ghozali, 2006).

Nilai *cronbach's alpha* masing masing konstruk memiliki nilai diatas 0,60. Hal ini menunjukkan bahwa model penelitian ini baik karena masing-masing konstruk bersifat reliabel dan dapat digunakan untuk analisis lebih lanjut.

Tabel 4
Nilai Cronbach's Alpha dan Composite Reliability

Variabel	Cronbach's Alpha	Composite Reliability
TBP	0,653	0,809
IA	0,721	0,812
CI	0,769	0,866
KT	0,783	0,859
PAD	0,795	0,859
TI	0,700	0,834

Sumber: Data primer yang diolah, tahun 2016

Path Analysis

Nilai R^2 variabel PAD dan TI sebesar 0,381 dan 0,149. Dapat disimpulkan bahwa kemampuan variabel-variabel dalam menjelaskan variabel PAD dan TI masing-masing sebesar 38,1% dan 14,9%.

Analisis *path coefficient* bertujuan untuk menentukan hubungan antar variabel dan mengetahui tingkat signifikansinya. Analisis tersebut nantinya akan digunakan dalam pengujian hipotesis penelitian. Kriteria penerimaan hipotesis ini ialah nilai t-hitung lebih besar dari 1,96 (tingkat keyakinan 95%) dan *p-value* kurang dari 0,05.

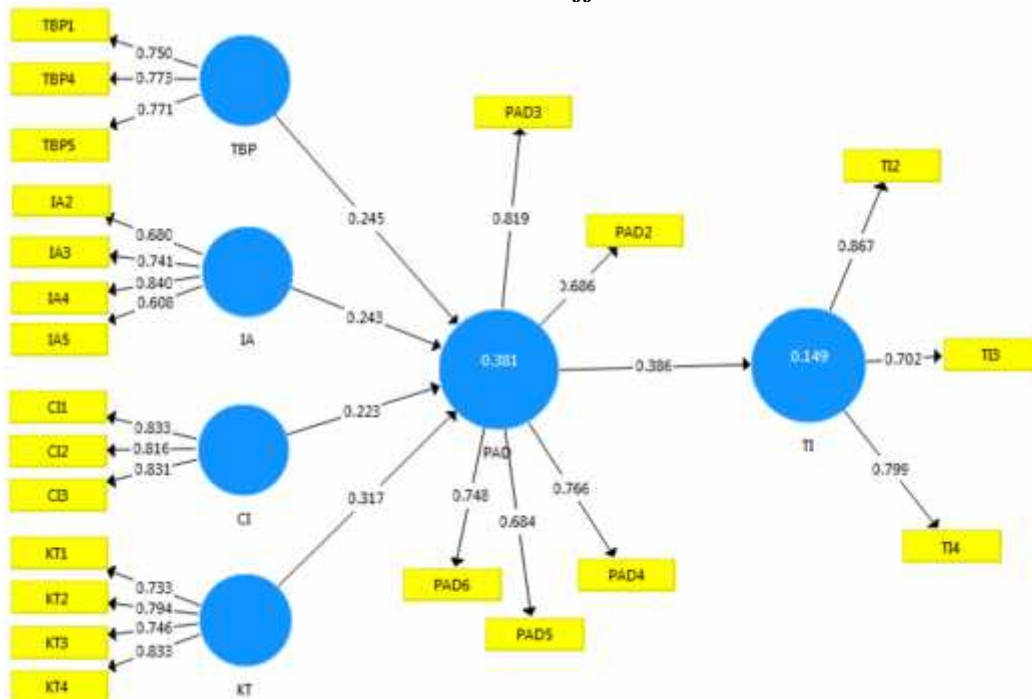
Tabel 5
Nilai Path Coefficient, t-hitung, dan p-value

Hipotesis	Variabel Independen	Variabel Dependen	Path Coefficient	t-hitung	p-value
H ₁	CI	PAD	0,223	1,993	0,023
H ₂	TBP	PAD	0,245	2,426	0,008
H ₃	IA	PAD	0,243	2,230	0,013
H ₄	KT	PAD	0,317	2,480	0,007
H ₅	PAD	TI	0,386	3,303	0,001

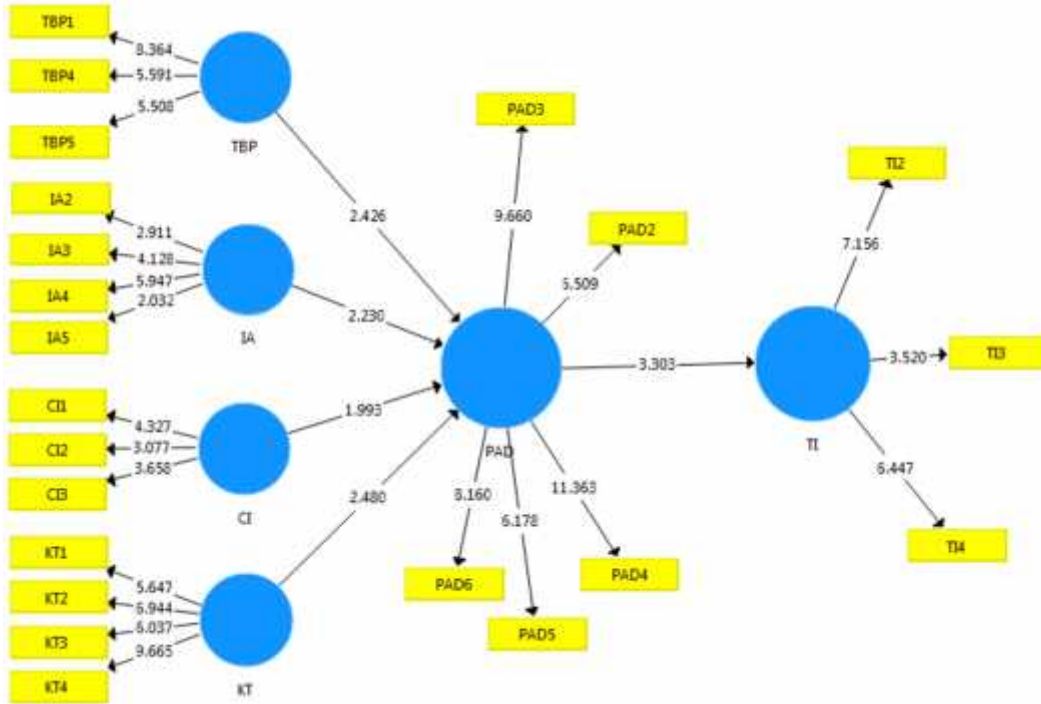
Keterangan: signifikansi pada = 0,05 (one-tailed)

Sumber: Data primer yang diolah, tahun 2016

Gambar 2
Nilai Path Coefficient



Gambar 3
Nilai t-hitung melalui Bootstrapping



Tabel 6
Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	Arah Path Coefficient	Signifikan/Tidak Signifikan	Simpulan
H ₁ <i>Client Importance</i> berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional	Positif	Signifikan	Diterima
H ₂ <i>Time Budget Pressure</i> berpengaruh positif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsional	Positif	Signifikan	Diterima
H ₃ Independensi auditor berpengaruh negatif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsional	Positif	Signifikan	Ditolak
H ₄ Kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsional	Positif	Signifikan	Diterima
H ₅ Penerimaan atas perilaku audit disfungsional berpengaruh negatif terhadap <i>turnover intention</i>	Positif	Signifikan	Diterima

Sumber: Data primer yang diolah, tahun 2016

Interpretasi Hasil

Pengaruh *Client Importance* terhadap Penerimaan Auditor atas Perilaku Audit Disfungsional

Hasil perhitungan statistik menunjukkan bahwa *client importance* memiliki pengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional dan hubungan tersebut signifikan. Dengan demikian, H₁ dalam penelitian diterima.

Hasil tersebut mendukung penelitian Rani *et al.* (2007) bahwa auditor sering menghasilkan laporan yang menguntungkan klien dan menerima fee yang besar dari klien tersebut. Kondisi ini akan mempengaruhi kualitas audit, khususnya auditor junior yang merasakan tekanan untuk mengikuti perintah dari supervisor dan tidak familiar dengan laporan audit akhir secara keseluruhan. Rani *et al.* (1997) dan Dezoort dan Lord (1994) mengatakan bahwa tekanan kerja auditor tergantung pada *clients importance*. Auditor bertanggungjawab hanya untuk bagian audit yang ditugaskan oleh *top management*. *Client importance* merupakan atribusi eksternal dimana semakin penting klien maka semakin rendah kualitas auditnya dan semakin tinggi penerimaan atas perilaku audit disfungsional karena terdapat faktor ketergantungan ekonomi (Chi *et al.*, 2011; Gosh *et al.*, 2009; Chen *et al.*, 2005; Chang dan Hwang, 2003). Hasil ini juga membuktikan penelitian Olivier (2001) bahwa komitmen yang rendah menyebabkan penerimaan atas perilaku disfungsional. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Yuen *et al.* (2013) bahwa *client importance* berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional.

Pengaruh *Time Budget Pressure* terhadap Penerimaan Auditor atas Perilaku Audit Disfungsional

Hasil perhitungan statistik menunjukkan bahwa *time budget pressure* berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional dan hubungan tersebut signifikan. Dengan demikian, H₂ dalam penelitian diterima. Hal ini berarti tingginya *time budget pressure* yang dirasakan auditor, mendorong tingginya penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional. Kondisi tersebut menjelaskan bahwa anggaran waktu yang ada berdampak pada penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional. Auditor membutuhkan waktu yang cukup untuk menyelesaikan tugas audit. Audit merupakan pekerjaan yang memiliki batas waktu dan menuntut untuk diselesaikan sesuai dengan anggaran waktu yang ada. Kondisi kerja yang penuh tekanan sering menyebabkan auditor melakukan *underreport* waktu audit yang dianggarkan dan menganalisis dokumen klien secara tidak menyeluruh. Menurut Pierce dan Sweeney (2004), evaluasi kinerja auditor biasanya berhubungan dengan apakah auditor tersebut dapat menyelesaikan tugas auditnya tepat waktu. Penerimaan atas perilaku disfungsional ini tidak dapat dihindarkan karena auditor diminta untuk menyelesaikan tugas audit yang sama namun dalam waktu yang lebih sedikit di sebuah pasar persaingan.

Hasil penelitian ini berlawanan dengan penelitian Malone dan Robert (1996) bahwa *time budget pressure* tidak berpengaruh secara signifikan dengan perilaku audit disfungsional, namun memperkuat penelitian Pierce dan Sweeney (2004) bahwa *time budget pressure* berhubungan positif dengan perilaku disfungsional. Menurut Kelley dan Seiler (1982), *time budget pressure* yang dirasakan auditor junior lebih tinggi dibandingkan dengan auditor senior maupun supervisor. Hasil penelitian ini didukung oleh teori motivasi dimana individu tipe X akan menerima perilaku audit disfungsional saat menghadapi *time budget pressure* agar tugas audit selesai tepat waktu.

Pengaruh Independensi Auditor terhadap Penerimaan Auditor atas Perilaku Audit Disfungsional

Hasil perhitungan statistik menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional dan hubungan

tersebut signifikan. Dengan demikian, H_3 dalam penelitian ditolak. Opini yang independen biasanya dipengaruhi oleh klien utama karena sebagian besar pendapatan didapatkan dari mereka (Marshall dan Dasaratha, 2003).

Semakin tinggi persaingan KAP yang ada, auditor semakin menunjukkan sikap independensinya agar klien percaya menggunakan jasanya. Menurut Arens *et al.* (2008), indikator independensi ada tiga yaitu *independence in fact*, *independence in appearance*, *independence in competence*. Dalam penelitian ini, auditor tidak menunjukkan *independence in competence*. Sebagian besar responden penelitian ini adalah auditor yang memiliki tingkat pendidikan D3 dan hal tersebut dinilai kurang sesuai dengan keahlian dan kompetensi yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Responden dalam penelitian tersebut tidak memiliki keahlian, kompetensi dan kecakapan profesional auditor. Sehingga dari penelitian ini didapatkan hasil bahwa semakin tinggi independensi auditor, auditor tersebut semakin menerima bersikap disfungsi karena kurangnya keahlian dan kompetensi yang dimiliki. Hasil penelitian ini berlawanan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yuen *et al.* (2013) dimana independensi auditor berpengaruh negatif terhadap penerimaan atas perilaku audit disfungsi.

Pengaruh Kompleksitas Tugas terhadap Penerimaan Auditor atas Perilaku Audit Disfungsi

Hasil perhitungan statistik menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsi dan hubungan tersebut signifikan. Dengan demikian, H_4 dalam penelitian diterima. Dalam penelitian ini, 62,9% respondennya ialah auditor junior. Auditor junior memiliki pengalaman kerja yang minim dan masih membuktikan arahan serta pengawasan dari auditor senior dan supervisor. Pengalaman kerja yang minim inilah yang membuat auditor junior kurang *familiar* dengan operasi bisnis klien serta sulit menyelesaikan tugas audit dari klien yang memiliki lini produksi terdiversifikasi dan memiliki beberapa anak perusahaan atau departemen.

Hasil penelitian ini berlawanan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yuen *et al.* (2013) bahwa tidak terdapat hubungan antara kompleksitas tugas dengan penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsi walaupun auditor harus menghadapi batas waktu yang ditetapkan klien dan terkadang auditor harus bekerja untuk klien yang kurang *familiar*. *Top management* harus memberikan informasi yang cukup, arahan, dan waktu untuk menyelesaikan tugas audit yang kompleks (klien dengan lini produksi yang terdiversifikasi dan memiliki beberapa anak perusahaan) kepada auditor (Prabhu, 1987). Tingginya kompleksitas tugas audit menyebabkan semakin tinggi pula penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsi dan hal ini sesuai dengan teori motivasi individu tipe X saat auditor menghadapi kompleksitas tugas dan agar audit selesai tepat waktu.

Pengaruh Penerimaan Auditor atas Perilaku Audit Disfungsi terhadap Turnover Intention

Hasil perhitungan statistik menunjukkan bahwa penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsi berpengaruh positif terhadap *turnover intention* dan hubungan tersebut signifikan. Dengan demikian, H_5 dalam penelitian diterima.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Yuen *et al.* (2013) bahwa terdapat hubungan positif antara penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsi terhadap *turnover intention*. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa auditor yang memiliki tingkat ketidakpuasan yang tinggi dan komitmen yang rendah tercerminkan dari penerimaan atas perilaku audit disfungsi. *Turnover intention* adalah akibat dari kepuasan kerja auditor yang rendah, dan hal itu termasuk atribusi internal. Semakin tinggi penerimaan atas perilaku audit disfungsi, maka semakin tinggi pula tingkat *turnover intention* auditor. Hal tersebut terjadi karena auditor yang berniat untuk meninggalkan perusahaan cenderung lebih sering berperilaku audit disfungsi dan tidak memikirkan dampak dari perilaku audit disfungsi ke depannya.

KESIMPULAN

Simpulan

Simpulan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah:

1. *Client's importance* berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional, maka H_1 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa pentingnya perusahaan klien bagi auditor, menyebabkan semakin rendahnya kualitas audit dan semakin tinggi penerimaan atas perilaku audit disfungsional karena terdapat faktor ketergantungan ekonomi.
2. *Time budget pressure* berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional, maka H_2 diterima. Dalam menghadapi *time budget pressure* yang tinggi, auditor semakin menerima berperilaku audit disfungsional agar tugas audit selesai tepat waktu.
3. Independensi auditor berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional, maka H_3 ditolak. Hal ini mencakup *independence in competence*, dimana auditor tidak memiliki kemampuan, keahlian, dan kompetensi yang sesuai dengan kecakapan profesional auditor. Sehingga semakin independen auditor, maka ia akan semakin menerima untuk berperilaku disfungsional.
4. Kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional, maka H_4 diterima. Semakin kompleks tugas audit yang dihadapi auditor, maka semakin tinggi penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional agar tugas audit dapat selesai sesuai dengan waktu yang direncanakan.
5. Penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional berpengaruh positif terhadap *turnover intention*, maka H_5 diterima. Auditor yang memiliki kepuasan kerja yang rendah akan menerima perilaku audit disfungsional karena auditor tersebut memiliki niat untuk meninggalkan perusahaan atau memiliki *turnover intention* yang tinggi.

Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini yaitu:

1. Penelitian yang telah dilakukan hanya terbatas pada auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berada di Jawa Tengah dan DIY, khususnya kota Semarang dan Yogyakarta.
2. Peneliti tidak mengawasi pengisian kuesioner secara langsung sehingga kurang dapat dipastikan apakah kuesioner diisi dengan responden yang sesuai.
3. Sebagian besar responden penelitian ini merupakan auditor junior.
4. Nilai R^2 variabel perilaku audit disfungsional dan *turnover intention* hanya mampu mampu menjelaskan sebesar 38,1% dan 14,9%.
5. Kuesioner yang dapat digunakan dalam penelitian jumlahnya hanya sebesar 62 kuesioner.

Saran

Saran untuk penelitian selanjutnya, yaitu:

1. Penelitian selanjutnya dapat memperluas sampel penelitian ke kota lain maupun provinsi lain;
2. Penelitian selanjutnya dapat mengidentifikasi variabel-variabel yang mampu meningkatkan nilai R^2 variabel perilaku audit disfungsional dan *turnover intention*.
3. Penelitian selanjutnya dapat menambah variabel yang digunakan untuk mengetahui faktor faktor yang mempengaruhi perilaku audit disfungsional dan *turnover intention*.

**REFERENSI**

- AICPA. 2009. *Statement of Position: Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicly Held Companies*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Chan, L. 2009. Does Client Importance Affect Auditor Independence at The Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions. *Contemporary Accounting Research* , 201-230.
- Chang, C. J., & Hwang, N. R. 2003. The Impact of Retention Incentives and Client Business Risks on Auditor's Decisions involving Aggressive Reporting Practices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , 207-218.
- Chen, Elder, & Liu. 2005. Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* , 119-146.
- Chi, J., & Lisic. 2011. Client Importance and Audit Partner Independence. *Elsevier Journal Accounting Public Policy* .
- DeZoort, F. T., & Lord, A. T. 1997. A Review and Synthesis of Pressure Effects Reseach in Accounting. *Journal of Accounting Literature* , 28-85.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* , 183-199.
- Ghozali, I. 2006. *Structural Equation Modelling Metode Alternatif dengan Partial least Square (PLS)* (3 ed.). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Goldman, A., & Barlev, B. 1974. The Auditor-Firm Conflict of Interest: Its Implications for Independence. *The Accounting Review* , 707-718.
- Gold-Noteberg, A. H., Hunton, J. E., & Gomaa, M. I. 2006. The Impact on Client and Audit Gender on Auditor Judgment. *ERIM Report Research in Management*. Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management.
- Gosh, Kallapor, & Moon. 2009. Audit and Non-Audit Fees and Capital Market Perceptions of Auditor Independence. *Elsevier J. Account. Public Policy* , 369-385.
- Idris, S. F. 2012. Pengaruh Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas, Pengetahuan dan Persepsi Etis terhadap Audit Judgment (Studi Kasus pada Perwakilan BPKP Provinsi DKI Jakarta). *Skripsi Tidak Dipublikasi*. Semarang: Repository Universitas Diponegoro.
- Jamilah, S., Fanani, Z., & Chandarin, G. 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi X Unhas Makassar*.
- Kelley, T., & Margheim, L. 1990. The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behaviour. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , 21-42.
- Larker, D. F., & Richardson, S. A. 2004. Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance. *Journal of Accounting Research* , 625-658.
- Wood, R. E. 1986. Task Complexity: Definition of The Construct. *Organizational Behaviour and Human Decision Process* , 60-82.
- Marshall, A. G., & Dasaratha, V. R. 2003. Audit Fees, Non-Audit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* , 53-69.
- McNair, C. J. 1991. Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behaviour. *Accounting, Organizations and Society* , 635-653.
- McNamara, S. M., & Liyannarachchi, G. A. 2008. Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour Within and Occupational Stress Model. *Accountancy Business and Public Interest* , 237-268.
- Malone, C. F., & Roberts, R. W. 1996. Factors Associated with The Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* , 49-64.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. 2006. Conflicts of Interest and The Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. *Academy of Management Review* , 10-29.



- Nordqvist, S., Hovmark, S., & Zika-Viktorsson, A. 2004. Perceived Time Pressure and Social Processes in Project Teams. *International Journal of Project Management* , 63-468.
- Pasewark, W. R., & Strawser, J. R. 1996. The Determinants and Outcomes Associated with Job Insecurity in A Professional Accounting Environment. *Behavioral Research in Accounting* , 91-113.
- Pierce, B., & Sweeney, B. 2004. Management Control in Audit Firms: A Qualitative Examination. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal* , 779-812.
- Prabhu, N. 1987. *Second Language Pedagogy*. Oxford: Oxford University Press.
- Rani, H., Markelevich, A., & Barragato, C. A. 2007. Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal* , 215-235.
- Silaban, A. 2009. Perilaku Disfungsional Auditor dalam Pelaksanaan Program Audit (Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik). *Skripsi Tidak Dipublikasi*. Semarang: Repository Universitas Diponegoro.
- Yuen, D. C., Law, P. K., Lu, C., & Guan, J. Q. 2013. Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors Behaviour in Macau. *International Journal of Accounting and Information Management* , 209-226.