

# **PENGARUH KARAKTERISTIK PERSONAL AUDITOR DAN TEKANAN ANGGARAN WAKTU TERHADAP PENERIMAAN PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDIT**

(Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Kota Malang)

**Madinah Munnawaroh**

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya

**Abstrak :** Ketua Dewan Pengawas Perusahaan Akuntan Publik (PCAOB) Amerika Serikat mengumumkan telah menghukum dan memberikan denda kepada KAP Purwantoro, Suherman dan Surja berikut partner Ernst dan Young (EY) Indonesia karena telah terbukti berperan dalam kegagalan audit terhadap laporan keuangan PT Indosat Tbk tahun 2011 (PCAOB, 2017). KAP mitra EY Indonesia dinilai telah melakukan tindak disfungsional audit yaitu terlalu dini menyelesaikan langkah audit dan tidak mengumpulkan bukti audit yang cukup. Berdasarkan hal tersebut maka penting untuk dilakukan penelitian terkait perilaku disfungsional audit.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik personal auditor (*locus of control*, kinerja, komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja) dan tekanan anggaran waktu terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Penelitian dilakukan dengan metode survei yang dilakukan pada auditor yang bekerja di KAP Kota Malang. Pemilihan sampel dilakukan dengan teknik *convenience sampling* dan diperoleh 37 auditor. Teknik analisa data penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja, dan tekanan anggaran waktu secara signifikan mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsional audit, sedangkan *locus of control* dan kinerja tidak mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsional audit.

**Abstract :** The Head of Supervisory Board for Public Accounting Companies of the United States has announced to censure and impose civil penalty on Purwantoro, Suherman, and Surja audit firms and the partners of the Ernst and Young (EY) global network due to their involvement in the audit failure of PT Indosat Tbk Financial Statement in 2011 (PCAOB, 2017). The Indonesian member firm of EY global network has been assessed as having committed to dysfunctional audit behaviour, i.e. administering the audit steps too early without being supported by sufficient evidence. On the basis of such a consideration, it is important to carry out research on the dysfunctional audit behaviour.

This research aims to identify the influence of auditors' personal characteristics (*locus of control*, performance, organizational commitment, and turnover intention) and time budget pressure on the acceptance of dysfunctional audit behaviour. The research is conducted by survey method on the auditors working in the audit firm of Malang City. The samples are selected by convenience sampling technique, and it obtains 37 auditors. The data are analyzed using multiple linear regression method. The results show that organizational commitment, turnover intention, and time budget pressure significantly influence the acceptance of dysfunctional audit behaviour, while *locus of control* and performance do not affect the acceptance of dysfunctional audit behaviour.

**Keywords:** *Acceptance of dysfunctional audit behaviour, locus of control, performance, organizational commitment, turnover intention, time budget pressure.*

## PENDAHULUAN

Perilaku tidak etis auditor akhir akhir ini sedang menjadi sorotan publik. Kasus pembekuan dan denda yang dihadapi oleh KAP Purwantoro, Suherman & Surja partner Ernst & Young (EY) Indonesia karena telah terbukti berperan dalam kegagalan audit terhadap laporan keuangan PT Indosat Tbk (ISAT) pada tahun 2011 (PCAOB, 2017). Dalam kasus ini KAP mitra EY Indonesia dinilai telah lalai menjalankan tugas dalam memperoleh bukti audit yang cukup, namun mereka tetap memberikan opini wajar tanpa pengecualian terhadap laporan keuangan kliennya. Hal ini dengan jelas mengindikasikan bahwa KAP Purwantoro, Suherman & Surja berikut partner Ernst & Young (EY) Indonesia telah melakukan tindak perilaku disfungsi audit *premature sign of* dan *Gathering Unsufficient Evidence* (merubah proses audit dan mengumpulkan bukti yang tidak cukup).

Perilaku disfungsi audit adalah perilaku auditor yang secara langsung maupun tidak langsung dapat menurunkan kualitas audit (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996). Disfungsi audit yang secara tidak langsung dapat mempengaruhi kualitas audit yaitu memperpendek waktu audit yang dilaporkan dari yang sebenarnya (*underreporting of audit time*). Sedangkan disfungsi audit yang secara langsung dapat mempengaruhi kualitas audit antara lain merubah prosedur audit dari yang telah ditetapkan (*replacing and altering original audit procedures*), penyelesaian langkah-langkah audit terlalu dini tanpa melengkapi keseluruhan prosedur audit (*premature signing – off of audit steps without completion of the procedure*), tidak mereview dokumen audit secara mendalam, gagal memahami prinsip-prinsip akuntansi, serta menerima begitu saja penjelasan klien yang lemah.

Perilaku disfungsi audit telah menjadi fenomena negatif dalam dunia akuntansi

dan menjadi kekhawatiran tersendiri bagi profesi audit. Profesionalitas auditor menurun yang kemudian berdampak pada kepercayaan publik terhadap opini yang dihasilkan dari proses audit. Menurut Donnelly *et al.* (2003) karakteristik personal menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi penerimaan auditor atas perilaku disfungsi audit. Karakteristik personal auditor adalah penyebab dari adanya perilaku disfungsi audit. Karakteristik personal tersebut diantaranya yaitu *external locus of control* (lokus pengendalian diri), *turnover intention* (keinginan berhenti bekerja), kinerja, dan komitmen organisasi.

Penelitian terdahulu oleh Donnelly *et al.* (2003) mengemukakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara karakteristik personal terhadap perilaku disfungsi auditor. Hasil penelitian tersebut didukung oleh Yuen *et al.* (2013) di Macau yang mengemukakan adanya pengaruh signifikan antara karakteristik personal auditor dengan penerimaan perilaku disfungsi auditor. Berbeda dengan hasil penelitian Malone dan Robert (1996) dan Maryanti (2005) bahwa tidak ada pengaruh signifikan dari *external locus of control* terhadap penerimaan perilaku disfungsi auditor. Namun secara garis besar dari penelitian Maryanti (2005) mengemukakan bahwa karakteristik personal auditor yakni kinerja, keinginan berhenti bekerja (*turnover*), dan komitmen organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi auditor. Hal serupa juga dinyatakan oleh Hapsari (2016) bahwa karakteristik personal auditor (*lokus of control*, kinerja, dan *turnover intention*) tidak memiliki pengaruh terhadap penerimaan perilaku tuna fungsi auditor (disfungsi audit).

Dari hasil penelitian terdahulu tersebut dapat diketahui bahwa terdapat ketidak konsistenan hasil penelitian terkait pengaruh karakteristik personal terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit.

Maka dari itu peneliti tertarik untuk meneliti kembali terkait dengan penerimaan perilaku disfungsional audit apakah dipengaruhi oleh karakteristik personal auditor.

Peneliti juga tertarik untuk menghubungkan tekanan anggaran waktu (*time pressure*) terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Tekanan anggaran waktu sering dipandang sebagai penyebab adanya tindak penyimpangan dalam proses audit. Anggaran waktu yang sedikit dan tidak sebanding dengan pekerjaan yang harus dilakukan auditor seringkali memaksa auditor untuk menerima perilaku penyimpangan yang dapat mereduksi kualitas hasil audit.

Rumusan masalah penelitian adalah: 1) Apakah karakteristik personal auditor (*locus of control*, kinerja, komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja) berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit?; 2) Apakah tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit?

### **Teori Perubahan Sikap (*Theory of Attitude Change*)**

Sikap merupakan suatu respon ataupun reaksi yang ditujukan terhadap suatu objek. Apabila sikap mengarah pada objek tertentu, hal tersebut berarti bahwa penyesuaian diri terhadap objek tersebut dipengaruhi oleh lingkungan sosial dan kesediaan individu untuk bereaksi terhadap objek (Mar'at, 1984:9). Sikap terbentuk melalui interaksi dengan objek sosial atau peristiwa sosial. Sikap lebih dipandang sebagai hasil belajar daripada sebagai hasil perkembangan yang diturunkan, sehingga sikap dapat diubah, diacuhkan, atau dikembalikan seperti semula (Mar'at, 1984:17).

Berdasarkan pengertian sikap tersebut, tidak menutup kemungkinan sikap dapat mengalami perubahan. Menurut Natastina (2015) perubahan sikap merupakan bentuk

spesifik dari pengendalian diri seseorang dan pengendalian sosial yang tidak bergantung pada suatu paksaan. Proses perubahan sikap berfokus pada cara bagaimana individu mengendalikan situasi dan lingkungan. Teori perubahan sikap mencakup beberapa teori didalamnya yaitu *Stimulus-Responses and Reinforce Theories*, *Social Judgment Theory*, *Consistency and Dissonance Theories*, *Self Perception Theory* dan *Functional Theory*. Dalam penelitian akan menggunakan dua teori yang relevan dengan penelitian ini, yaitu *Consistency and Dissonance Theories* dan *Functional Theory*.

#### **a. *Consistency and Dissonance Theories***

Teori konsistensi mengasumsikan bahwa individu berusaha untuk mempertahankan konsistensi atau kesesuaian antara sikap dan perilaku mereka (Siegel dan Marconi, 1989). Teori ini memandang bahwa perubahan sikap merupakan suatu hal yang rasional serta kognitif bagi individu ketika ia menyadari bahwa terdapat ketidaksesuaian antara sikap dan perilaku. Terdapat beberapa pengembangan teori terkait teori konsistensi, salah satunya yaitu teori disonansi kognitif yang dikembangkan oleh Festinger.

Keadaan disonansi kognitif merupakan keadaan ketidakseimbangan psikologis yang diliputi oleh ketegangan diri yang berusaha untuk mencapai keseimbangan kembali (Mar'at, 1984:45). Festinger dalam Mar'at (1984:45) menjelaskan apabila dalam diri individu terdapat ketidaksesuaian kognitifnya, maka individu tersebut berada dalam ketegangan sehingga akan menimbulkan ketidakseimbangan dalam dirinya. Elemen kognitif dalam hal ini adalah pengetahuan, pendapat, serta keyakinan.

Teori Disonansi dapat pula dikatakan sebagai perasaan tidak nyaman karena adanya ketidakseimbangan kognitif individu. Ketidaknyamanan tersebut dapat memotivasi individu untuk mengurangi

atau mengeliminasi disonansi yang dirasakan untuk menyesuaikan diri secara kognitif dengan tujuan terciptanya keseimbangan kembali. Keberhasilan penyesuaian untuk memperoleh keseimbangan kognitif ini menunjukkan adanya perubahan sikap pada individu.

Apabila dikaitkan dengan penerimaan perilaku disfungsi audit oleh auditor, konsistensi dapat terjadi ketika auditor dalam melaksanakan tugasnya tidak mendapat tekanan kognitif, sehingga sikap dan perilakunya akan seimbang dan kemungkinan auditor menerima perilaku disfungsi audit sangat rendah. Disonansi dapat terjadi pada auditor contohnya apabila auditor merasakan adanya ketidaksesuaian antara kinerja dengan tuntutan kerja hingga membuatnya merasa tidak nyaman, maka auditor tersebut akan mencari solusi untuk mengurangi atau menghilangkan ketidaksesuaian tersebut mungkin dengan menghilangkan sesuatu yang dianggap tidak penting. Berdasarkan hal tersebut auditor yang merasakan disonansi cenderung menerima perilaku disfungsi audit.

#### **b. Functional Theory**

Dasar dari teori fungsional adalah bahwa perubahan sikap individu tergantung pada kebutuhan (Mar'at, 1984:47). Perubahan sikap terjadi sebagai salah satu cara individu untuk menghadapi dunia luar dan menyesuaikan diri dengan lingkungan sesuai dengan kebutuhannya. Perubahan sikap individu juga dapat terjadi ketika individu telah menemukan apa yang menjadi kebutuhannya sehingga ia akan bersikap sesuai dengan apa yang dibutuhkan. Misalnya jika dihubungkan dengan penelitian ini, auditor yang memiliki tuntutan kerja serta dalam tekanan mereka cenderung akan melakukan penyimpangan, hal tersebut dikarenakan kebutuhan mereka saat ini adalah tercapainya tujuan pekerjaan dengan baik dan tepat waktu sehingga mereka akan bersikap sesuai dengan kebutuhan tersebut.

### **Hipotesis Penelitian**

Solar dan Bruehl (1971) dalam Donnelly *et al.* (2003) berpendapat bahwa Individu dengan lokus kendali eksternal cenderung melakukan manipulasi sebagai bentuk pertahanan ketika mereka merasa tidak mempunyai dukungan untuk bertahan di suatu organisasi. Hal tersebut mengindikasikan bahwa dalam keadaan tertentu individu (auditor) yang memiliki lokus kendali eksternal cenderung akan melakukan perilaku disfungsi audit. Auditor dengan lokus kendali eksternal diduga dapat lebih mudah menerima perilaku disfungsi audit, sebaliknya auditor dengan lokus kendali internal cenderung tidak menerima perilaku disfungsi audit (Donnelly *et al.*, 2003). Berdasarkan uraian tersebut maka peneliti dapat merumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>1</sub> : *Locus of Control* berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit

Studi terdahulu mengatakan bahwa terdapat pengaruh yang negatif antara kinerja auditor dengan penerimaan perilaku disfungsi audit (Donnelly *et al.*, 2003; Maryanti, 2005; Harini *et al.*, 2011; Paino *et al.*, 2012; Anita *et al.*, 2016). Kinerja auditor memiliki hubungan dengan kualitas audit, kinerja yang tinggi akan menghasilkan kualitas audit yang bagus, begitu pula sebaliknya kinerja yang rendah dapat menurunkan kredibilitas hasil audit. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>2</sub> : Kinerja auditor berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit.

Donnelly *et al.* (2003) menyatakan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit. Temuan Donnelly (2003) mengindikasikan bahwa individu (auditor) yang memiliki komitmen

organisasi yang tinggi cenderung akan menolak perilaku disfungsi audit, sedangkan individu (auditor) dengan komitmen organisasi yang rendah cenderung akan lebih menerima perilaku disfungsi audit. Berdasarkan uraian tersebut maka peneliti dapat merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>3</sub> : Komitmen organisasi berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit.

Beberapa studi terdahulu mengungkapkan bahwa *turnover intention* memiliki pengaruh positif terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit (Donnelly *et al.* 2003; Maryanti. 2005; Octamy. 2008). Harini *et al.* (2010) dalam penelitiannya menolak pernyataan tersebut karena menurutnya mayoritas auditor muda masih memiliki tingkat idealisme yang tinggi terhadap pekerjaannya, sehingga mereka cenderung mempertanggung jawabkan pekerjaannya dengan sebaik mungkin serta melakukan pekerjaannya sesuai dengan prosedur dan aturan yang berlaku. Adanya ketidak konsistenan hasil penelitian-penelitian sebelumnya mendorong peneliti untuk menguji kembali hipotesis ini. Sehingga berdasarkan uraian tersebut peneliti dapat merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>4</sub> : keinginan berhenti bekerja berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit.

Tekanan anggaran waktu yang sangat ketat yang dihadapi auditor dapat menimbulkan stress kerja dan dapat mempengaruhi sikap, niat, dan perilaku auditor. Auditor cenderung akan bekerja keras dan memilih jalan pintas untuk dapat menyelesaikan pekerjaan tepat pada waktunya namun mengabaikan profesionalitas kerja yang seharusnya dilakukan oleh auditor. Hal tersebut karena pentingnya pencapaian anggaran waktu sebagai evaluasi kinerja bagi seorang auditor dan hal itu sangat mempengaruhi karirnya (Sososutikno,

2003). Hasil penelitian yang dilakukan oleh Otley dan Pierce (1996); Pierce dan Sweeny (2004) menyatakan bahwa tekanan anggaran waktu memiliki hubungan yang positif dengan perilaku disfungsi audit. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>5</sub> : Tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit

## METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah penelitian eksplanatori (*explanatory research*), yaitu penelitian yang bermaksud untuk menjelaskan kedudukan dari masing-masing variabel serta mencoba menjelaskan pengaruh antara satu variabel dengan variabel yang lain melalui pengujian hipotesis (Sugiyono, 2012:21). Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif.

### Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor KAP yang berdomisili di Kota Malang. Jumlah KAP di Kota Malang yaitu sebanyak 10 KAP sesuai dengan data direktori Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tahun 2016.

Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam Penelitian ini adalah *Convenience Sampling*, artinya pengumpulan dari anggota populasi yang mudah menyediakan informasi dan sebagai cara terbaik mendapatkan informasi yang tepat dan efisien. Roscoe (1975) dalam Sekaran (2006: 160) mengusulkan aturan minimum sampel dengan metode ini yaitu sebanyak 30 sampel, sehingga minimal sampel dalam penelitian ini yaitu 30 auditor.

Alasan pemilihan KAP di wilayah Kota Malang sebagai objek penelitian karena di Kota Malang sedang banyak berkembang

KAP kecil. Sesuai dengan penelitian terdahulu oleh De Angelo (1981) yang menyatakan bahwa KAP kecil (non big 4) memiliki staf profesional dibawah 100 dan pengalaman audit yang lebih sedikit dibandingkan KAP big 4, sehingga kualitas audit yang dihasilkan tidak sebaik KAP big 4. Oleh sebab itu diasumsikan KAP kecil yang berkembang di Kota Malang dapat lebih menerima perilaku disfungsi audit.

### **Sumber Data dan Metode Pengumpulan Data**

Sumber data dalam penelitian ini adalah data primer yaitu data yang berasal dari sumber pertama atau jawaban responden atas pertanyaan pertanyaan pada kuesioner. Metode pengumpulan data pada penelitian ini adalah metode survey dengan kuesioner. Proses penyebaran kuesioner peneliti lakukan dengan sistem *door to door* atau dengan datang langsung ke KAP di Kota Malang. Sebelumnya peneliti melakukan konfirmasi terlebih dahulu melalui telepon terkait ketersediaan auditor untuk menjadi responden dalam penelitian ini.

Model kuesioner dalam penelitian ini adalah kuesioner model tertutup yang berasal dari penelitian terdahulu Donnelly *et al.* (2003) yang telah dikembangkan oleh Octamy (2008) untuk variabel *locus of control*, kinerja, komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja, dan penerimaan perilaku disfungsi audit. Sedangkan untuk instrumen pada variabel tekanan anggaran waktu diadopsi dari instrumen kuesioner penelitian terdahulu oleh Pierce dan Sweeney (2004) yang dikembangkan oleh Isrowiyah (2011). Skala yang digunakan dalam kuesioner penelitian ini adalah skala likert 7 poin untuk instrumen pada variabel *locus of control*, kinerja, komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja, dan penerimaan perilaku disfungsi audit. Sedangkan untuk variabel tekanan anggaran waktu digunakan skala likert 5 poin.

### **Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah penerimaan perilaku disfungsi audit. perilaku disfungsi audit dalam penelitian ini diukur dengan tiga indikator yang dapat menurunkan kualitas audit, yaitu: *premature sign-off*, *underreporting of time audit*, dan *altering of audit procedure*.

Pengukuran variabel menggunakan 12 item pertanyaan dari Donnelly *et al.* (2003) yang telah dikembangkan oleh Octamy (2008). Alternatif jawaban atas daftar pertanyaan tersebut menggunakan skala *likert* dengan menggunakan 7 poin yaitu poin 1 (sangat tidak setuju) hingga poin 7 (sangat setuju). Skor yang tinggi dalam pengukuran ini mengindikasikan bahwa tingkat penerimaan perilaku disfungsi dalam proses audit tinggi. Sedangkan skor yang rendah mengindikasikan bahwa tingkat penerimaan perilaku disfungsi dalam proses audit rendah.

*Locus of control* merupakan persepsi terkait kesuksesan karir individu serta persepsi pengendalian dalam suatu kondisi tertentu. Variabel ini diukur dengan menggunakan 16 indikator pertanyaan dari Spector (1988) yang kemudian diadopsi oleh Octamy (2008). Responden diminta untuk mengidentifikasi pendapatnya terkait indikator-indikator yang mencerminkan *locus of control* internal maupun eksternal dengan menggunakan skala likert 7 poin. Semakin tinggi score mengindikasikan adanya *locus of control* eksternal dan score yang rendah mengindikasikan *locus of control* internal.

Kinerja merupakan hasil dari pekerjaan yang telah diselesaikan oleh karyawan dalam pelaksanaan tugasnya sebagai auditor yang kemudian dapat menjadi tolak ukur akan keberhasilan dari suatu pekerjaan yang dilakukan. Variabel ini diukur dengan menggunakan 7 indikator pertanyaan yang dikembangkan Octamy (2008). Setiap responden diminta untuk mengevaluasi

kinerja mereka yang terbagi dalam enam dimensi kinerja, yaitu: perencanaan, investigasi, koordinasi, supervise, representasi, pengaturan staff. Skala terdiri dari poin 1 sampai 7, skala 1 menunjukkan kontribusi auditor dibawah rata-rata, hingga skala 7 menunjukkan kontribusi auditor diatas rata-rata.

Variabel keinginan berpindah kerja mengacu pada niat dari karyawan untuk berhenti atau mencari alternatif pekerjaan lain namun belum dapat terwujud dalam bentuk perilaku nyata (Pasewark dan Stawser, 1996 dalam Pujaningrum 2012). Variabel *turnover intention* diukur dengan 3 pertanyaan yang dirujuk dari penelitian Donnelly *et al.* (2003) dan Octamy (2008) yaitu pertanyaan tentang keinginan responden untuk berpindah kerja dalam waktu dekat (jangka waktu 2 tahun), waktu menengah (5 tahun), dan jangka waktu panjang (sampai masa pension). Pengukuran menggunakan skala likert poin 1 sampai 7, semakin tinggi nilai pada skala tersebut mengindikasikan bahwa keinginan berpindah kerja auditor tinggi.

Variabel komitmen organisasi dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan 9 indikator pertanyaan dari Donnelly *et al.* (2003) yang dikembangkan oleh Octamy (2008). Responden diminta untuk menanggapi 9 pertanyaan dengan memilih satu diantara 7 skala *likert* yang sudah disediakan. Dari skala likert tersebut, dapat terlihat bahwa semakin tinggi nilai pada skala likert maka tingkat komitmen organisasi auditor semakin kuat, sedangkan apabila skala likert rendah mengindikasikan bahwa tingkat komitmen organisasi auditor rendah.

Tekanan anggaran waktu adalah tekanan yang muncul karena adanya keterbatasan sumber daya yang dapat diberikan untuk menyelesaikan suatu tugas. Variabel tekanan anggaran waktu diukur dengan menggunakan instrument pertanyaan penelitian terdahulu oleh Pierce dan Sweeney (2004) yang dikembangkan oleh

Isrowiyah (2011). Instrumen terdiri dari 6 pertanyaan dengan skala likert 5 poin, poin 1 berarti hampir tidak pernah merasakan tekanan anggaran waktu, hingga poin 5 yang berarti responden hampir selalu merasakan tekanan anggaran waktu. Responden diminta untuk menjawab 6 pertanyaan yang mengindikasikan keadaan adanya tekanan anggaran waktu dalam proses audit. Semakin tinggi poin pada skala likert mengindikasikan tingginya tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

### Metode Analisis Data

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda dengan menggunakan program aplikasi SPSS 20. Penggunaan uji analisis regresi linier berganda bertujuan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen serta menunjukkan arah hubungan antar variabel tersebut. Analisis regresi linier berganda digunakan untuk meramalkan dua atau lebih variabel *predictor* terhadap satu variabel *kriterium*, atau membuktikan ada tidaknya hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen.

Analisis regresi linier berganda pada penelitian ini digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya pengaruh dari karakteristik personal auditor (*locus of control*, kinerja, keinginan berpindah kerja, komitmen organisasi) dan tekanan anggaran waktu terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Koefisien keyakinan pada penelitian ini adalah 95% atau derajat kesalahan ( $\alpha$ ) = 5%. Model persamaan regresi berganda dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \varepsilon$$

Keterangan :

- Y : Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit  
X<sub>1</sub> : *Locus of Control*  
X<sub>2</sub> : Kinerja  
X<sub>3</sub> : Keinginan Berpindah Kerja

$X_4$  : Komitmen Organisasi  
 $X_5$  : Tekanan Anggaran Waktu  
 $\alpha$  : Konstanta  
 $\beta$  : Koefisien Regresi  
 $\varepsilon$  : *Error*

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### Hasil Pengumpulan Data

Responden dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di kota Malang. Berikut adalah daftar KAP di Kota Malang yang bersedia menerima kuesioner penelitian, dari 10 KAP hanya 7 KAP yang bersedia menerima kuesioner. Hasil pengumpulan data melalui kuesioner disajikan dalam tabel 4.1 berikut:

**Tabel 4.1 Data Penyebaran Kuesioner dan Tingkat Pengembalian Kuesioner**

No	Nama KAP	Kuesioner yang disebar	Kuesioner yang kembali	Kuesioner yang dapat diolah
1	DBSD & A	4	4	4
2	Drs. H. Kukuh Budianto	6	6	6
3	Achsin, Handoko Tomo	5	5	5
4	Made Sudarma	5	5	5
5	Drs. Nasikin	5	5	5
6	Suprihadi dan Rekan	7	7	5
7	Thoufan dan Rosyid	7	7	7
<b>Total</b>		<b>39</b>	<b>39</b>	<b>37</b>
<b>Tingkat kuesioner kembali</b>		<b>100%</b>		
<b>Tingkat kuesioner dapat diolah</b>		<b>94,87%</b>		

Sumber: Data primer diolah, 2017

Berdasarkan tabel 4.1 dapat diketahui bahwa persentase kuesioner yang kembali sebesar 100%, namun persentase kuesioner yang dapat diolah sebesar 94,87%. Dari total 39 kuesioner yang kembali terdapat 2 kuesioner yang tidak sesuai dengan kriteria yakni responden belum pernah melakukan audit keuangan.

### Deskripsi Data

**Tabel 4.2 Karakteristik Responden**

Keterangan	Frekuensi	Persentase (%)
<b>Jenis kelamin:</b>		
Laki-laki	15	40,5%
Perempuan	22	59,5%
Total	37	100%
<b>Masa kerja:</b>		
1-5 tahun	31	83,8%
5-10 tahun	6	16,2%
Total	37	100%
<b>Jabatan di KAP:</b>		
Junior auditor	23	62,2%
Senior auditor	12	32,4%
Senior Supervisor	2	5,4%
Total	37	100%
<b>Pendidikan terakhir:</b>		
D3	6	16,2%
D4	1	2,7%
S1	26	70,3%
S2	4	10,8%
Total	37	100%
<b>Usia:</b>		
< 25 tahun	18	48,6%
25-35 tahun	15	40,5%
35-50 tahun	4	10,8%
Total	37	100%

Sumber: Data primer diolah, 2017

### Hasil Analisis Statistik Deskriptif

No	Variabel	Rata-Rata
1	<i>Locus of Control</i>	5,77
2	Kinerja	5,01
3	Komitmen Organisasi	5,56
4	Turnover intention	4,33
5	Time budget Pressure	3,14
6	Penerimaan DAB	4,53

Sumber: Data primer diolah, 2017

### Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas dilakukan dengan program SPSS 20 dengan menggunakan korelasi pearson. Hasil uji validitas pada masing-masing indikator pertanyaan menunjukkan nilai sig. < 0.05 dan nilai korelasi pearson > R tabel (0,325). Artinya tiap-tiap item variabel adalah valid, sehingga dapat digunakan untuk mengukur variabel penelitian.

Hasil dari uji reliabilitas menunjukkan bahwa setiap variabel penelitian memiliki nilai *Cronbach alpha* > 0.60 sehingga semua variabel dalam penelitian ini dinyatakan reliabel.

### Uji Asumsi Klasik

#### Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah variabel independen dan dependen dalam model regresi memiliki distribusi normal, mendekati normal atau tidak. Pengujian normalitas dilakukan melalui uji *Kolmogorov-Smirnov*. Dari hasil pengujian menunjukkan nilai sig. sebesar 0.848 > 0.05 sehingga dapat disimpulkan bahwa  $H_0$  diterima, yaitu sumsi residual berdistribusi normal terpenuhi.

#### Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas dilakukan untuk menguji apakah variabel independen dalam

model regresi saling berkorelasi atau tidak. Untuk mendeteksi ada atau tidaknya gejala multikolinieritas dalam pengujian ini yaitu dengan melihat nilai VIF, apabila nilai VIF < 10 maka tidak ada gejala multikolinieritas pada model regresi. Hasil uji multikolinieritas dalam penelitian ini menunjukkan nilai VIF < 10 pada seluruh variabel, sehingga dapat dinyatakan model regresi ini terbebas dari gejala multikolinieritas.

### Hasil Uji Heterokedastisitas

Uji heterokedastisitas dilakukan untuk menguji apakah terdapat ketidaksamaan varians *error* dari satu pengamatan ke pengamatan lain. Uji heterokedastisitas dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu yang teratur pada grafik *scatterplot*. Apabila terdapat pola tertentu yang teratur pada grafik *scatterplot* hal tersebut mengindikasikan bahwa terdapat gejala heterokedastisitas pada model regresi. Uji glejser juga dilakukan dalam penelitian ini guna memperkuat asumsi tidak adanya heterokedastisitas dalam model regresi. Hasil uji heterokedastisitas dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tidak terdapat pola tertentu yang teratur pada grafik *scatterplot* serta berdasarkan hasil uji glejser menunjukkan nilai sig > 0.05 artinya berdasarkan kedua pengujian tersebut model regresi penelitian ini terbebas dari gejala heterokedastisitas.

### Hasil Uji Hipotesis

#### Hasil Analisis Koefisien Determinasi (*adjusted R<sup>2</sup>*)

Uji koefisien determinasi digunakan untuk mengetahui besarnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil uji koefisien determinasi pada penelitian ini menunjukkan nilai adj.  $R^2$  sebesar 0.485 artinya pengaruh variabel locus of control, kinerja, komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja, dan tekanan anggaran waktu terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit

adalah sebesar 48,5%, sisanya sebesar 51,5% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diamati dalam penelitian ini.

### Hasil Uji Simultan (F)

Uji F dilakukan untuk mengetahui apakah semua variabel independen yang digunakan dalam model regresi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen atau untuk mengukur ketepatan model regresi. Hasil Uji F dapat dilihat dalam tabel 4.18.

Tabel 4.3 Hasil Uji F

Model	df	F	Sig.
Regression	5	7,768	,000 <sup>b</sup>
Residual	31		
Total	36		

Sumber: Data primer diolah, 2017

Hasil uji F menunjukkan nilai  $F_{hitung}$  sebesar 7,768 dengan nilai probabilitas sebesar  $0,000 < 0,05$ . Artinya  $H_0$  ditolak sehingga variabel independen (LOC, kinerja, komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja, dan tekanan anggaran waktu) secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit.

### Hasil Uji Parsial (T)

Uji parsial (T) bertujuan untuk mengetahui apakah masing-masing variabel bebas (X) dalam model regresi memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel terikat (Y). Jika  $t_{hitung} > t_{tabel}$  atau memiliki nilai probabilitas  $< 0,05$  artinya variabel independen memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Hasil uji parsial (uji T) disajikan dalam tabel 4.4.

Tabel 4.4 Hasil Uji T

Y	X	t	P-value	Ket.
Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit	Locus of control (X <sub>1</sub> )	1,504	0,143	Tidak Signifikan
	Kinerja (X <sub>2</sub> )	0,667	0,510	Tidak Signifikan
	Komitmen organisasi (X <sub>3</sub> )	2,269	0,030	Signifikan
	Keinginan berhenti bekerja (X <sub>4</sub> )	3,960	0,000	Signifikan
	Tekanan anggaran waktu (X <sub>5</sub> )	2,236	0,033	Signifikan

Sumber: Data primer diolah, 2017

Berdasarkan tabel 4.4 diperoleh hasil sebagai berikut:

1. Variabel *locus of control* (X<sub>1</sub>) terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit (Y) menunjukkan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 1,504 dan nilai probabilitas sebesar 0,143 dengan nilai  $t_{tabel}$  ( $\alpha=5\%$ ;  $df=31$ ) sebesar 2,040. Karena nilai  $t_{hitung}$   $1,504 < t_{tabel}$  2,040 dan nilai probabilitas  $0,143 > 0,05$  maka dapat dikatakan variabel *locus of control* berpengaruh tidak signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit ( $H_1$  ditolak).
2. Variabel kinerja (X<sub>2</sub>) terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit (Y) menunjukkan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 0,667 dan nilai probabilitas sebesar 0,510 dengan nilai  $t_{tabel}$  ( $\alpha=5\%$ ;  $df=31$ ) sebesar 2,040. Karena nilai  $t_{hitung}$   $0,667 < 2,040$  dan nilai probabilitas  $0,510 > 0,05$  maka dapat dikatakan variabel kinerja berpengaruh tidak signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit ( $H_2$  ditolak).
3. Variabel komitmen organisasi (X<sub>3</sub>) terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit (Y) menunjukkan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 2,269 dan nilai

probabilitas sebesar 0,030 dengan nilai  $t$  tabel ( $\alpha=5\%$  ;  $df= 31$ ) sebesar 2,040. Karena nilai  $t_{hitung} 2,269 > t_{tabel} 2,040$  dan probabilitas  $0,030 < 0,05$  maka dapat dikatakan variabel komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit ( $H_3$  diterima).

4. Variabel keinginan berhenti bekerja ( $X_4$ ) dengan penerimaan perilaku disfungsional audit ( $Y$ ) menunjukkan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 3,960 dan nilai probabilitas sebesar 0,000 dengan nilai  $t_{tabel}$  ( $\alpha=5\%$  ;  $df= 31$ ) sebesar 2,040. Karena nilai  $t_{hitung} 3,960 > t_{tabel} 2,040$  dan probabilitas  $0,000 < 0,05$  maka dapat dikatakan variabel keinginan berhenti bekerja berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit ( $H_4$  diterima).
5. Variabel tekanan anggaran waktu ( $X_5$ ) dengan penerimaan perilaku disfungsional audit ( $Y$ ) menunjukkan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 2,236 dan nilai probabilitas sebesar 0,033 dengan nilai  $t_{tabel}$  ( $\alpha=5\%$  ;  $df= 31$ ) sebesar 2,040. Karena nilai  $t_{hitung} 2,236 > t_{tabel} 2,040$  dan probabilitas  $0,033 < 0,05$  maka dapat dikatakan variabel tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit ( $H_5$  diterima).

## Pembahasan Hasil Penelitian

### Pengaruh *Locus of Control* terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit

Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Berdasarkan analisis uji regresi linier berganda yang telah dilakukan menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh tidak signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Artinya hipotesis pertama dalam penelitian ini ditolak. Hasil penelitian ini

mendukung temuan dari Maryanti (2005) dan Hapsari (2016) yang menyatakan bahwa penerimaan perilaku disfungsional audit tidak dipengaruhi oleh *locus of control*, baik itu *internal locus of control* maupun *external locus of control*.

Berbeda dengan hasil penelitian Donnelly *et al* (2003), Gable dan De Angello (1994), serta Solar dan Bruehl (1971) yang menyatakan bahwa *locus of control* memiliki pengaruh yang positif dan signifikan dengan perilaku disfungsional audit. Dijelaskan oleh Solar dan Bruehl (1971) dalam Donnelly *et al* (2003) bahwa individu dengan lokus kendali eksternal cenderung akan melakukan manipulasi untuk mempertahankan kedudukannya dalam organisasi ketika mereka merasa sudah tidak ada dukungan untuk bertahan lagi.

Dalam hal ini terdapat pula kemungkinan bahwa auditor yang menjadi responden tidak menerima perilaku disfungsional audit dengan dugaan bahwa auditor memiliki ketaatan penuh terhadap peraturan atau kode etik yang mengikat profesi auditor serta adanya ketakutan terhadap konsekuensi yang mungkin dapat diterima apabila melanggarnya. Hal tersebut tanpa dipengaruhi oleh lokus kendali dalam diri auditor. Sehingga pernyataan bahwa individu dengan lokus kendali eksternal identik dengan perilaku yang menguntungkan diri sendiri serta cenderung menerima perilaku disfungsional audit tidak sejalan dengan hasil penelitian ini. Oleh karena itu mereka menerima perilaku disfungsional audit tanpa dipengaruhi lokus kendali pada diri mereka.

Hal ini sejalan dengan teori fungsional yang mengasumsikan bahwa individu akan berperilaku sesuai kebutuhan. Responden dalam penelitian ini didominasi oleh staff auditor junior dan senior yang diduga memiliki kebutuhan yaitu untuk tetap bertahan dalam organisasi sehingga mereka akan berperilaku sesuai dengan kode etik

profesi untuk tetap mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi.

### **Pengaruh Kinerja terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit**

Hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah kinerja berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Berdasarkan hasil analisis regresi linier berganda yang telah dilakukan menunjukkan bahwa kinerja tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Artinya hipotesis 2 ditolak ( $H_2$  ditolak). Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian terdahulu oleh Paino *et al* (2012); Donnelly *et al* (2003); Maryanti (2005); Harini *et al* (2011) dan Anita (2016) yang menyatakan bahwa kinerja memiliki pengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian terdahulu oleh Petronila dan Irawati (2005) yang beranggapan bahwa kinerja tidak selalu terkait dengan integritas individu dalam bekerja. Hal tersebut dapat disebabkan karena perilaku disfungsional audit dianggap bukanlah sebuah perilaku yang menyimpang atau salah satu bentuk kecurangan, melainkan telah menjadi salah satu cara alternatif untuk meningkatkan penilaian kinerja mereka.

Dilihat dari sisi yang berbeda, tidak adanya pengaruh dari kinerja terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit dapat dikarenakan auditor yang memiliki kinerja baik maupun kurang baik mereka sama-sama menyadari perlunya mematuhi peraturan dan kode etik profesi. Responden dalam penelitian ini yang didominasi oleh junior dan senior auditor dengan masa kerja mayoritas antara 1-5 tahun membuat mereka perlu untuk menunjukkan kinerjanya serta menunjukkan komitmen mereka pada organisasi sehingga mereka dapat mempertahankan keanggotaannya di KAP. Hal ini sesuai dengan teori fungsional yaitu auditor akan berperilaku sesuai

dengan kebutuhannya yaitu untuk tetap bertahan di KAP tempat mereka bekerja.

### **Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit**

Hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah komitmen organisasi berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Hasil analisis regresi linier berganda menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Artinya hipotesis ketiga ( $H_3$ ) diterima. Dari hasil analisis regresi linier berganda pada variabel komitmen organisasi diperoleh nilai koefisien positif, artinya auditor yang memiliki komitmen organisasi tinggi cenderung menerima perilaku disfungsional audit.

Auditor yang menginginkan posisi aman dalam organisasi akan melakukan apa saja untuk meningkatkan kinerjanya dan dapat mempertahankan posisinya di organisasi. Mereka menganggap bahwa perilaku disfungsional audit dapat digunakan sebagai alat yang efektif untuk menunjukkan komitmen dan alat yang potensial untuk memperoleh promosi (Maryanti, 2005). Hasil dari penelitian ini sesuai dengan teori fungsional bahwa seorang auditor akan melakukan apapun termasuk perilaku disfungsional audit untuk memenuhi kebutuhannya yaitu untuk tetap bertahan dan eksis organisasi tempat mereka bekerja.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu oleh Maryanti (2005), Otley dan Pierce (1996) yang mengatakan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian oleh Donnelly *et al.* (2003) yang mengatakan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh negatif signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Donnelly *et al* (2003) menjelaskan

bahwa auditor yang memiliki komitmen organisasi tinggi cenderung menolak perilaku disfungsi audit, sebaliknya auditor yang memiliki komitmen organisasi rendah lebih akan menerima perilaku disfungsi audit.

#### **Pengaruh Keinginan Berhenti Bekerja terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsi Audit**

Hipotesis keempat dalam penelitian ini adalah keinginan berhenti bekerja berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit. Artinya hipotesis keempat ( $H_4$ ) dalam penelitian ini diterima. Hasil statistik dalam regresi menunjukkan nilai koefisien positif pada variabel keinginan berhenti bekerja (*turnover intention*), hal ini menunjukkan bahwa auditor yang memiliki keinginan berhenti bekerja tinggi akan lebih menerima untuk melakukan disfungsi audit.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian terdahulu oleh Donnelly *et al* (2003); Maryanti (2005); dan Octamy (2008). Auditor yang memiliki keinginan untuk berhenti bekerja cenderung menerima perilaku disfungsi audit karena menurunnya rasa takut akan sanksi yang dapat diberikan apabila auditor tersebut terbukti melakukan tindak penyimpangan. Auditor yang menginginkan berhenti bekerja juga tidak lagi memperhatikan promosi dan kemajuan karirnya di KAP. Hasil penelitian ini sesuai dengan asumsi teori disonansi, yaitu apabila auditor berada dalam 2 kondisi yang berlawanan, mereka cenderung akan melakukan tindakan untuk mengeliminasi ketidaksesuaian tersebut. Untuk mengeliminasi ketidaksesuaian antara kondisi yang diinginkan auditor untuk meninggalkan KAP dengan tujuan dari organisasi, auditor akan lebih menerima perilaku disfungsi audit dan kemudian akan melakukannya.

#### **Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsi Audit**

Hipotesis kelima dalam penelitian ini yaitu tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit. Hasil dari analisis regresi linier berganda menunjukkan tekanan anggaran waktu memiliki pengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit ( $H_5$  diterima). Analisis statistik regresi linier berganda menunjukkan nilai koefisien positif, artinya semakin tinggi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor mengakibatkan auditor lebih menerima perilaku disfungsi audit.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu oleh Kelley dan Margheim (1990); Otley dan Pierce (1996); Pierce dan Sweeney (2004). Mereka mengemukakan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan antara tekanan anggaran waktu dan penerimaan perilaku disfungsi audit. Semakin tingginya tekanan anggaran waktu yang diberikan dalam pelaksanaan tugas, akan mengakibatkan rasa tertekan pada diri auditor sehingga dapat meningkatkan penerimaan mereka terhadap perilaku disfungsi audit.

Hasil penelitian ini memberikan dukungan empiris terhadap teori disonansi bahwa auditor yang berada pada keadaan yang tidak sesuai cenderung akan melakukan hal untuk menghilangkan ketidaksesuaian tersebut. Auditor merasakan adanya ketidakseimbangan antara waktu yang diberikan dengan waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas auditnya sehingga memicu auditor untuk menerima perilaku disfungsi audit sebagai cara untuk menghilangkan ketidaksesuaian tersebut. Hasil dari penelitian ini menunjukkan semakin tinggi tekanan anggaran waktu maka semakin tinggi pula penerimaan auditor atas perilaku disfungsi audit.

## PENUTUP

### Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis pengujian hipotesis yang telah dipaparkan dalam bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Variabel bebas yang terbukti secara empiris berpengaruh signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit yaitu variabel komitmen organisasi, keinginan berhenti bekerja, dan tekanan anggaran waktu. Sedangkan variabel bebas yang berpengaruh tidak signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit yaitu variabel *locus of control* dan kinerja.
2. Karakteristik personal auditor secara empiris tidak sepenuhnya terbukti berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Karakteristik personal auditor yang mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsional audit yaitu komitmen organisasi dan keinginan berhenti bekerja, sedangkan *locus of control* dan kinerja tidak terbukti berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit.

### Keterbatasan Penelitian

Pelaksanaan penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan antara lain:

1. Mayoritas responden dalam penelitian ini adalah auditor yang menduduki posisi jabatan junior dan senior auditor sehingga peneliti tidak mendapatkan bukti terkait penerimaan perilaku disfungsional audit oleh auditor yang menduduki jabatan manajer dan partner.
2. Objek penelitian ini hanya pada 7 KAP dari total 10 KAP yang ada di Malang, sebanyak 3 KAP tidak menerima kuesioner.

3. KAP sebagai objek penelitian ini memberikan batas maksimal kuesioner yang dapat mereka terima, yaitu rata-rata hanya menerima sebanyak 5 kuesioner sehingga jumlah sampel dalam penelitian ini kurang memenuhi target peneliti.
4. Penelitian ini menggunakan *non random sampling* yaitu *purposive sampling* sehingga tidak memberikan kesempatan yang sama untuk dipilih kepada semua anggota populasi.
5. Penelitian ini menggunakan metode analisis regresi *ordinary least square* (OLS) untuk mengestimasi model regresi, namun jumlah sampel yang didapat dalam penelitian ini hanya sebanyak 37 auditor, sehingga metode regresi *ordinary least square* kurang tepat digunakan karena metode ini agar dapat mengestimasi model membutuhkan sampel minimal 10 kali jumlah variabel.

### Saran

1. Pada penelitian selanjutnya sebaiknya dilakukan kepada auditor dengan posisi manajer dan partner sebagai responden penelitian sehingga hasil penelitian terkait penerimaan perilaku disfungsional audit dapat mencakup semua level jabatan auditor.
2. Sampel pada penelitian selanjutnya sebaiknya diperluas pada ruang lingkup KAP di daerah lain, karena kemungkinan kompleksitas tugas dan persaingan yang dihadapi auditor pada masing-masing KAP di lain daerah mungkin berbeda.
3. Pada penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan teknik *random sampling* sehingga untuk semua anggota populasi memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih menjadi sampel.
4. Pada penelitian selanjutnya apabila jumlah sampel hanya berjumlah antara 35-50 sampel maka sebaiknya menggunakan metode analisis SEM-PLS karena metode ini dapat

menghasilkan estimasi meskipun ukuran sampel kecil (35-50).

#### DAFTAR PUSTAKA

- Anita, Rizqa., Anugerah, R., Zubahridar. (2016). Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior: Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Sumatera). *Jurnal Akuntansi*, Vol. 4 (2), 114 – 128.
- Ardiansah, M. Noor. (2003). *Pengaruh Gender dan Locus of Control terhadap Kepuasan Kerja, Komitmen Organisasional, dan Keinginan Berpindah Kerja Auditor*. Tesis Pascasarjana. Semarang: UNDIP.
- Ariani, N. E., dan Lautania, M. F. (2008). Persepsi Auditor terhadap Penghentian Prematur (Premature Sign-Off) atas Prosedur Audit yang Dikaitkan dengan Time Budget Pressure (Studi pada Auditor Pemerintah di Kota Banda Aceh). *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*, Vol. 1 (2), 163-170.
- Boynton, William C. Johnson. Walter G. Kell & Ray Johnson. (2002). *Modern Auditing, 7<sup>th</sup> Edition*. New York : John Willey Sons Inc.
- Cook, E. dan Kelley, T. (1991). An International Comparison of Audit TimeBudget Pressures: The United States and New Zealand, The Woman CPA, Spring, pp. 25 -30.
- Coram, Paul, Ng, Juliana dan Woodliff, David. (2003). *A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors*. Departement of Accounting and Finance. The University of Western Australia.
- DeAngelo, LE. (1981). "Auditor Size and Auditor Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Dec, Vol. 3, No. 3: 183-199.
- Dezoort, Todd dan Lord, Allan T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature* Vol. 16. University of South Carolina.
- Donelly, D. P., J. J Quirin., D.O'Bryan. (2003). Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effect of Locus of Control, Organizational Commitment, and Position. *The journal of Applied Business Research*, Vol. 19 (1), 95-108.
- Donelly, D. P., J. J Quirin., D.O'Bryan. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditor's Personal Characteristic. *Behavior Research in Accounting*. Vol. 15.pp. 87-110.
- Donnelly, James H., Gibson, James L., dan Ivancevich, John. (1994). *Fundamental of Management*. Texas: Business Publication.
- Fatimah, A. (2010). *Pengaruh Karakteristik Personal Auditor dan Tekanan Pekerjaan terhadap Kualitas Hasil Audit dengan Perilaku Disfungsional sebagai Variabel Intervening*. Tesis. Universitas Brawijaya, Malang.
- Fatimah, A. (2012). Karakteristik Personal Auditor sebagai Anteseden Perilaku Disfungsional Auditor dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Hasil Audit. *Jurnal Manajemen Akuntansi*, Vol. 1, 1-12.
- Gable, M., dan F. Danggello. (1994). Locus of Control, Machiavellianism, and

- Managerial Job Performance. *The Journal of Psychology*. pp. 559-608.
- Ghozali, Imam. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi Ketujuh. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, Damodar. (1997). *Basic Econometrics*. McGraw-Hill, Inc. Sumarno Zain (penerjemah) *Ekonometrika Dasar*. Jakarta: Erlangga.
- Hapsari, Aprina Nugrahesthy S. (2016). Perilaku Tuna Fungsi Auditor: Pengujian atas Karakteristik Personal dan Penilaian Kinerja Auditor. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*. Vol. XIX, No. 3.
- Harini, Dwi, Agus Wahyudin dan Indah Anisykurilillah. (2010). *Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior: Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor*. Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto.
- Herningsih, Sucahyo. (2002). Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit : Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik. *Wahana*, Vol. 5, No. 2.
- Hyatt, T. dan D. Prawitt. (2001). Does /congruence Between Audit Structure and Auditors Locus of Control Affect Job Performance. *The Accounting Review* 76.
- Indriantoro, N., Supomo, B. (2002). *Metodologi Penelitian Bisnis*. Edisi Pertama, Cetakan Kedua. Yogyakarta: BPF.
- Irawati, Y., Petronila T. A., dan Mukhlisin. (2005). Hubungan Karakteristik Personal terhadap Penerimaan Penyimpangan Perilaku dalam Audit. *SNA VIII*. Solo.
- Isrowiyah, Anna. (2011). *Pengaruh Locus of Control dan Dimensi Komitmen Profesional terhadap Perilaku Audit Disfungsional dengan Tekanan Anggaran Waktu yang Dirasakan sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada auditor KAP Wilayah Jawa Timur)*. Tesis. University of Brawijaya. Malang.
- Kartika, I. dan Provita W. (2007). *Locus Of Control Sebagai Antecedent Hubungan Kinerja Pegawai Dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit*. Symposium Nasional Akuntansi X, makasar.
- Kelley, Tim dan Margheim, Loren. (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variabels on Dysfunctional Auditor Behavior. *Auditing: A Journal Practice and Theory*. University of San Diego.
- Kusumowardhani. (2005). Locus of Control sebagai Moderator hubungan antara persepsi tentang dukungan organisasi dan kepercayaan terhadap pemimpin dengan komitmen organisasi. Tesis. UGM.
- Lee, H. R. (2000). An Empirical Study of Organizational Justice as Mediator of the Relationships among Leader-Member Exchange and Job Satisfaction, Organizational Commitment, and Turnover Intention in the Lodging Industry. <http://www.scholar.lib.uit.edu/etd-012001421002/unrestricted/disertation>.
- Ling, Q. Q., and Akers, M. D. (2010). An examination of underreporting of

- time and premature sign offs By Internal Auditors. *Review of Business InFormation System*, 14(4).
- Malone, C. F., dan R.W. Roberts. (1996). Factor Associated with The Incidence of Reduced Quality Behavior. *Auditing: A journal of Practice and Theory*. Pp.30-63
- Mar'at. (1984). *Sikap Manusia Perubahan serta Pengukurannya*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Maryanti, P. (2005). Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Individual Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jawa). *Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi*, Vol. 5 (2), 213-225.
- Natastina, W. (2015). *Pengaruh Karakteristik Personal Auditor terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi Empiris pada Badan Pemeriksa Keuangan Provinsi Jawa Barat)*. Tesis tidak dipublikasikan. Universitas Gadjah Mada. Jogjakarta.
- Octamy, Upik. (2008). *Hubungan antara karakteristik personal auditor, penerimaan perilaku disfungsional, dan kualitas audit*. Tesis. Universitas Gajahmada – Jogjakarta.
- Otley, D. T and Pierce Bernard, J. (1996). *Auditor Time Budget Pressure: Consequenses and Antecedents*. *Accounting, Auditing & Accountanbility Journal*. Vol. 9, No.1. Lancaster, UK.
- Paino, H., Smith, M. and Ismail, Z. (2012) 'Auditor acceptance of dysfunctional behaviour', *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), pp. 37–55. doi: 10.1108/09675421211231907.
- PCAOB. (2017). *PCAOB Announces \$ 1 Million Settlement with Indonesian Member of Ernst and Young Network for Audit Failure, Noncooperation, and Violations of Quality Control Standards*. Diakses dari website Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB): <https://pcaobus.org/news/releases/pages/EY-Indonesia-enforcement-2-9-16.aspx>
- Pierce dan Sweeney. (2004). Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation. *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 3, 415 – 441, 2004.
- Ponemon, L. A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study\*. *Contemporary Accounting Research*, 9(1), 171-189
- Pratiwi, MG. (2007). *Pengaruh Locus Of Control, Tingkat Pendidikan, Pengalaman Kerja dan Pertimbangan etis terhadap perilaku auditor dalam situasi konflik audit karena tekanan atasan dan auditee pada BPK-RI Perwakilan Yogyakarta dan Surabaya*. Tesis Magister Akuntansi FEB UGM. Yogyakarta
- Pujaningrum, I. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerimaan Auditor atas Penyimpangan Perilaku dalam Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang). Skripsi, Universitas Diponegoro. Semarang.
- Robbins, S.P. dan T.A. Judge. (2007). *Perilaku Organisasi*, Alih Bahasa

- Drs. Benyamin Molan. Jakarta: Salemba Empat.
- Robbins, Stephen. P. dan Timothy A. Judge. (2008). *Perilaku Organisasi Edisi ke-12*, Jakarta: Salemba Empat.
- Rotter, J.B. (1966). *Development in Judging Moral Issues*, Minneapolis, MN: University of Minnesota Press
- Siegel, G., dan Marconi, H. R. (1989). *Behavioral Accounting*. South-Western Publishing Co.
- Silaban, Adanan. (2009). “Perilaku Disfungsional Auditor dalam Pelaksanaan Program Audit (Studi Empiris di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi di Indonesia)”. Disertasi. Semarang: UNDIP.
- Simanjuntak, P. (2008). *Pengaruh Time Budget Pressure dan Risiko Kesalahan terhadap Penurunan Kualitas Audit (Reduced Audit Quality)*. Tesis. University Diponegoro, Semarang.
- Sitanggang, A. (2007). *Penerimaan Auditor terhadap Perilaku Audit Disfungsional: Suatu Model Penjelasan dengan Menggunakan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris pada Auditor Kantor Akuntan Publik di DKI Jakarta)*. Tesis. Universitas Diponegoro Semarang.
- Solar, D., dan D. Bruehl. (1971). “Machiavellianism and Locus of Control: Two Conceptions of Interpersonal Power”. *Psychological Reports* 29: 1079-1082.
- Sososutikno, Christina. (2003). *Hubungan Tekanan Anggaran Waktu dengan Perilaku Disfungsional serta Pengaruhnya terhadap Kualitas Audit*. Simposium Nasional Akuntansi VI. pp 1116-1124.
- Sugiyono. (2012). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Supriyanto, Edy. (2009). *Pengaruh Time Budget Pressure terhadap Perilaku Disfungsional Auditor (Audit Quality Reduction Behavior & Underreporting of Time) (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah)*. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, Vol. 5, No. 1, Maret 2009, pp. 57-65.
- Susanti, Mila. (2015). *Penerimaan Auditor terhadap Penyimpangan Perilaku Audit melalui Pendekatan Karakteristik Personal Auditor*. Skripsi. Universitas Brawijaya, Malang.
- Trisnaningsih, Sri. (2004). *Perbedaan Kinerja Auditor Dilihat Dari Segi Gender*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol 7. No 1. Januari 2004. hal 108-123.
- 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*.