

PENGARUH TIME BUDGET PRESSURE TERHADAP PERILAKU DISFUNGSIONAL DAN KUALITAS AUDIT PADA AUDITOR BPK JAWA TENGAH TAHUN 2008

Warno

Dosen Tetap Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Semarang

Abstraksi

The purpose of this study is to investigate the time budget pressure for disfunctional auditor's behavior at financial audit agency in Central Java. The primary issue discussed in this study is quality audit. The effect of time budget pressure to audit's quality is directly and through the intermediaries of disfunctional behavior (under reporting of time, premature sign off and replacing of audit procedure). To examine these issues, interview, documentation and a mailing survey were distributed to auditors of Financial Audit Agency in Central Java. The Structural Equation Modeling (SEM) is used for developing theoretical and analyzing data. The result indicates that time budget pressure as a main exogenous variable influence audit's quality both directly and through intermediaries, disfunctional behavior (premature sign off and replacing of audit procedure). This findings reflect that allocation of time budget is important issue. The study result time budget pressure can effect to auditor to have behavior disfunctional (premature sign off and replacing of audit procedure) and the effect of this behaviour does not reduce audit quality, this result supported by from interview and they recognized that there is a disfunctional behaviour of auditor, however, this is on the professional attitude and if there is a less audit time, some certain rules might be lengthen the time, so how quality of audit in BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) is not caused by the time.

Kata Kunci : *time budget presure, disfunctional behaviour, audit quality.*

Pendahuluan

Perilaku individu merupakan refleksi dari sisi personalitasnya sedangkan faktor situasional yang terjadi saat itu akan mendorong seseorang untuk membuat suatu keputusan. Dari pendapat tersebut, dapat disimpulkan bahwa perilaku disfungsional audit dapat disebabkan oleh faktor karakteristik personal dari auditor (faktor internal) serta faktor situasional saat melakukan audit (faktor eksternal) (Robbins, 2005).

Salah satu faktor internal yang mempengaruhi perilaku individu adalah *Locus Of Control* dan Kinerja karyawan (*employee performance*) (Donnelly et.al, 2003). Penelitian-penelitian terdahulu telah menunjukkan suatu hubungan yang kuat dan positif diantara eksternal *locus of control* individual dengan suatu keinginan-keinginan atau maksud-maksud untuk menggunakan penipuan atau manipulasi untuk memperoleh tujuan-tujuan personil.

Salah satu kunci dalam pelaksanaan operasional dan mekanisme kontrol manajemen dalam pekerjaan audit adalah anggaran waktu. Para auditor secara umum menganggap bahwa evaluasi terhadap kinerja yang mereka lakukan dan kenaikan promosi karir mereka dalam Kantor Akuntan Publik sangat dipengaruhi oleh kemampuan masing-masing untuk menyelesaikan pekerjaan audit tepat waktu serta sesuai dengan anggaran yang telah dibuat. Selain itu, juga diharapkan mampu menyelesaikan tugas-tugas audit dan prosedur spesifik sesuai dengan standar auditing serta pedoman yang berlaku. Auditor yang menyelesaikan tugas melebihi waktu normal yang telah dianggarkan cenderung dinilai memiliki kinerja yang buruk oleh atasannya atau sulit mendapatkan promosi.

Salah satu faktor eksternal yang mempengaruhi perilaku individu adalah *Time budget pressure*, Studi-studi terdahulu ini telah banyak dilakukan, terutama di beberapa negara maju seperti UK, Ireland, New Zealand and United States Otley & Pierce (1996). Hasil penelitian menemukan bahwa umumnya auditor bereaksi terhadap penekanan dalam alokasi anggaran waktu dengan cara yang beragam – memanipulasi catatan waktu, menilai bukti-bukti transaksi klien dan dokumen secara sembarangan, melakukan *premature sign off* (PSO), serta *Under Reporting of time* (URT) terhadap waktu kerja audit.

Perilaku disfungsional yang seringkali timbul akibat *time budget pressure* yang diukur menggunakan *budget tightness* ini adalah *premature sign off* pada program audit sebelum menyelesaikan satu atau lebih prosedur audit yang dibutuhkan dan *under reporting of time* (tidak melaporkan waktu yang sebenarnya untuk menghindari atau meminimumkan anggaran yang berlebihan). Sedangkan di Indonesia ada banyak kasus yang ada di BPK seperti : Hasil audit BPK yang memberikan pernyataan *disclaimer* terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2007 dalam Sinar Harapan (28 Mei 2007).

Di BPK ada *time budget pressure* (waktu untuk mengaudit sudah ditentukan secara pasti) sehingga ada indikasi kualitas audit tidak berkualitas seperti pernyataan dari Anwar N (ketua BPK) menyebutkan, sangat disayangkan, dalam kondisi pemberitaan berbagai media massa dalam dan luar negeri yang menyatakan Indonesia termasuk dalam kelompok negara paling korup di Benua Asia, bahkan di dunia. Sementara itu, di dalam negeri, beberapa kasus yang sedang ditangani aparat penegak hukum saat ini, merupakan kasus yang sudah lama berlangsung, yang seharusnya hasil temuan BPK, tetapi selama ini tidak terungkap, (Bali Post, 23 Maret 2009). Asosiasi akuntan melakukan penilaian kebutuhan BPK se-Asia dan hasilnya banyak BPK yang perlu meningkatkan sistem penjaminan mutunya dengan memperhatikan perkembangan di tingkat nasional dan global (Tempo, 25 November 2008).

Sedangkan penelitian yang dilakukan Basuki, Krisna Yunika Mahardani (2006) menekankan pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit, dengan melewati variabel moderating, yaitu *premature sign of* dan *under reporting of time*. Pada penelitian ini sampelnya adalah kantor akuntan publik di

Surabaya, namun hasil penelitian menunjukkan adanya ketidakkonsistenan hasil dengan penelitian sebelumnya karena ada hipotesis yang tidak terbukti.

Dengan adanya kasus-kasus yang sudah terjadi diatas, maka penelitian ini akan menguji dampak yang ditimbulkan oleh adanya *time budget pressure* dan akankah sama hasil riset yang nantinya diperoleh dengan riset terdahulu yang menguji penekanan anggaran waktu auditor.

Permasalahan

Time budget pressure dianggap sebagai penyebab berkurangnya kualitas audit, hal itu disebabkan oleh ketika auditor dibatasi waktu auditnya maka akan cenderung melakukan perilaku disfungsi, oleh karena itu permasalahan yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut : apakah *time budget pressure* berpengaruh terhadap perilaku disfungsi (*premature sign off* dan *under reporting of time* Serta *replacement of audit procedure*) serta pengaruhnya terhadap kualitas audit auditor di Badan Pemeriksa Keuangan Jawa Tengah tahun 2008 ?

Pembahasan

Teori Perilaku Individu

Perilaku auditor merupakan tindakan yang dilakukan seseorang untuk mencapai suatu tujuan, perilaku dari mereka bisa negatif (*disfungsi*) maupun positif, ketika mereka menginginkan tujuan tertentu dan mereka menggunakan cara yang tidak sesuai dengan norma atau aturan maka perilaku tersebut disebut perilaku disfungsi sedangkan bila mereka dalam mencapai tujuannya sesuai kaidah yang ada maka perilaku itu dikatakan perilaku positif (Robbins, 2005).

Perilaku individu dipengaruhi beberapa faktor yang akan menentukan hasil yang mereka inginkan, yaitu : karakteristik biografis, kemampuan dan pembelajaran

1. Karakteristik Biografis Individu
2. Pembelajaran Individu

Teori Motivasi

Motivasi adalah daya pendorong yang mengakibatkan seseorang anggota organisasi mau dan rela mengerahkan kemampuan dalam bentuk keahlian atau ketrampilan, tenaga dan waktunya untuk menyelenggarakan berbagai kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya dan menunaikan kewajibannya dalam rangka pencapaian tujuan dan berbagai sasaran organisasi yang telah ditentukan (Siagian, 1995). Istilah motivasi mengandung tiga hal yang amat penting yaitu :

Motivasi merupakan kekuatan (energi) seseorang yang dapat menimbulkan semangat dan kekuatan dalam melaksanakan suatu kegiatan, baik

yang bersumber dari dalam diri individu itu sendiri (motivasi *intrinsik*) maupun dari luar individu (motivasi *ekstrinsik*).

Seberapa kuat motivasi yang dimiliki individu akan banyak menentukan terhadap kualitas perilaku yang ditampilkannya, baik dalam konteks belajar, bekerja maupun dalam kehidupan lainnya. Kajian tentang motivasi telah sejak lama memiliki daya tarik tersendiri bagi kalangan pendidik, manajer, dan peneliti, terutama dikaitkan dengan kepentingan upaya pencapaian kinerja (prestasi) seseorang.

Menurut Gitosudarmo (1986) motivasi atau dorongan kepada karyawan untuk bersedia bekerja sama demi tercapainya tujuan bersama atau tujuan perusahaan ini terdapat dua macam, yaitu:

- a. Motivasi finansial yaitu dorongan yang dilakukan dengan memberikan imbalan finansial kepada karyawan. Imbalan tersebut sering disebut insentif;
- b. Motivasi non finansial yaitu dorongan yang diwujudkan tidak dalam bentuk finansial, akan tetapi berupa hal-hal seperti pujian, penghargaan, pendekatan manusiawi dan lain sebagainya.

Robbins (2005) mengemukakan bahwa niat-niat untuk bekerja menuju sasaran merupakan sumber utama dari motivasi kerja, artinya sasaran memberitahu karyawan apa yang perlu dikerjakan dan beberapa banyak upaya akan harus dilakukan. Bukti sangat mendukung nilai dari sasaran. Lebih tepatnya, kita dapat mengatakan bahwa sasaran khusus meningkatkan kinerja : bahwa sasaran sulit, bila diterima baik, menghasilkan kinerja yang lebih tinggi daripada sasaran mudah, dan bahwa umpan balik menghasilkan kinerja yang lebih tinggi dibandingkan tidak ada umpan balik.

Teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) menurut Robbins (2005) menjelaskan bahwa dalam penetapan tujuan memiliki empat macam mekanisme motivasional yakni :

- (a) Tujuan-tujuan mengarahkan perhatian
- (b) Tujuan-tujuan mengatur upaya
- (c) Tujuan-tujuan meningkatkan persistensi dan
- (d) Tujuan-tujuan menunjang strategi-strategi dan rencana-rencana kegiatan.

Time Budget Pressure (Tekanan Anggaran Waktu) dan Perilaku Disfungsional

Pembuatan anggaran waktu audit merupakan proses yang sangat subyektif karena sangat dipengaruhi oleh judgement si pembuat, yaitu *audit – in – charge*, biasanya seorang auditor senior yang telah berpengalaman. Tetapi dapat juga disiapkan oleh audit team yang terdiri dari *audit – in – charge*, manager, dan partner (Marxen, 1990 dalam Basuki dan Krisna, 2006)

Keberadaan anggaran waktu audit (*audit time budget*) merupakan gambaran system pengendalian dari sebuah KAP karena pada dasarnya auditing merupakan *labor-intensive activity* dimana auditor dibayar dan dievaluasi kinerjanya berdasarkan waktu digunakannya untuk melakukan audit. Keberadaan anggaran waktu ini juga merupakan kepatuhan terhadap Standar

Pekerjaan Lapangan (SA Seksi 150 PSA No. 01) yang mensyaratkan auditor untuk merencanakan dan mengendalikan pekerjaannya secara efektif.

Tekanan anggaran merupakan gambaran normal dari sistem pengendalian auditor. Tekanan yang dihasilkan oleh anggaran waktu yang ketat secara konsisten berhubungan dengan perilaku disfungsional dan membuktikan bahwa tekanan anggaran merupakan penyebab utama perilaku disfungsional seperti perilaku *premature sign-off*. Penelitian selanjutnya mengkonfirmasi bahwa secara umum auditor menerima tekanan anggaran sebagai penyebab utama perilaku disfungsional (Kelley dan Seiler, 1982; Lightner *et al.*, 1982, 1983).

Time budget pressure yang secara konsisten berhubungan dengan perilaku disfungsional merupakan ancaman langsung dan serius terhadap kualitas audit. *Time budget pressure* adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat dan kaku. Oleh Kelley dan Seiler (1982) Auditor senior dan staf menjadi jarang berperilaku secara fungsional yaitu dengan bekerja lebih keras atau meminta peningkatan anggaran dan lebih memilih berhubungan dengan perilaku disfungsional.

Soobaroyan (2003) menguji pengaruh tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*), hasil penelitian menunjukkan auditor menerima perilaku disfungsional dan dalam penelitian itu auditor melakukan tiga perilaku disfungsional terdiri dari *under reporting of time, premature sign off, dan replacing of audit procedure*.

Anggaran waktu memang berguna dan dibutuhkan dalam sistem pengendalian di KAP, akan tetapi seringkali dapat menimbulkan tekanan yang berlebihan bagi para auditor sehingga akan mempengaruhi niat, perhatian, dan perilaku auditor. Tekanan dalam kadar tertentu memang diperlukan untuk mendorong auditor bekerja lebih efisien, akan tetapi tekanan yang berlebihan dan berkaitan dengan evaluasi kinerjanya akan menimbulkan stres pada auditor sehingga memicu perilaku disfungsional. Selain itu juga, ada beberapa variabel anteseden lain yang terkait dengan penekanan anggaran, yaitu :

- (1) Pentingnya anggaran dalam penilaian kinerja,
- (2) Pengaruh program audit,
- (3) Pengaruh ekspektasi fee klien, dan
- (4) Partisipasi (variabel anteseden tidak dimasukkan dalam penelitian ini).

Perilaku disfungsional merupakan perilaku individu yang memiliki konflik dasar dengan tujuan organisasi (Hansen dan Mowen, 2005). Di dalam lingkungan audit, pusat dari konflik kepentingan yang paling jelas adalah persaingan untuk mendapatkan promosi yang terbatas, di mana karier seseorang di KAP tergantung dari evaluasi kinerjanya berdasarkan pencapaian anggaran waktu

Perilaku disfungsional selalu dikaitkan dengan penurunan kualitas audit (*Public Oversight Board* 2000 dalam Donnelly, 2003). Jika auditor dapat

menyelesaikan pekerjaannya dengan sikap yang professional maka kualitas audit tentu akan terjamin karena kualitas merupakan keluaran utama dari profesionalisme.

Premature Sign Off (PSO)

Rhode, J.L (1978) melakukan survei atas anggota *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* mengenai faktor potensial yang berhubungan dengan terjadinya tindakan pengurangan kualitas audit, termasuk *premature sign-off*. Faktor utama yang mendorong perilaku ini adalah *time budget pressure*.

Kelley dan Margheim (1987, 1990) dan McNair (1991) mendukung survei yang berhubungan dengan tindakan pengurangan kualitas audit, termasuk perilaku *premature sign-off*. Kelley dan Margheim (1990) menemukan hubungan positif antara tekanan anggaran waktu dan jumlah tindakan pengurangan kualitas audit berhubungan dengan anggaran yang sangat ketat, dan tidak dapat dicapai dalam praktik.

PSO merupakan suatu keadaan yang menunjuk auditor menghentikan satu atau beberapa langkah audit yang diperlukan dalam proses audit tanpa menggantinya dengan langkah yang lain. Kegagalan audit sering disebabkan karena penghapusan prosedur audit daripada prosedur audit tidak dilakukan secara memadai untuk beberapa item. PSO merupakan jenis utama perilaku auditor yang sering dilakukan yang diindikasikan dapat mengurangi kualitas audit.

Studi yang dilakukan oleh Rhode, J.L (1978) menemukan bahwa 60% responden yang disurvei, mengakui melakukan praktik PSO dan URT karena tekanan waktu yang singkat dalam pelaksanaan tugas audit. PSO merupakan jenis utama perilaku auditor yang dapat mengurangi kualitas audit. Bagaimanapun juga, ada anggapan bahwa studi-studi sebelumnya lebih banyak menyoroti implikasi perilaku negatif PSO, namun jangan lupa bahwa perilaku negatif tersebut disebabkan juga adanya faktor *systematic risk*.

Berdasarkan tinjauan pustaka diatas, maka hipotesis dapat diformulasikan sebagai berikut:

H_{1a} : *Time budget pressure* memiliki pengaruh positif terhadap perilaku *premature sign off*.

Under – Reporting of Chargeable Time (URT)

URT adalah perilaku disfungsional yang dilakukan auditor dengan tidak melaporkan waktu yang sebenarnya atau menggunakan waktu pribadinya dengan mengerjakan prosedur audit dengan motivasi untuk menghindari atau meminimumkan anggaran yang berlebihan (Lightner, S.M., J.J. Leiserving, dan A.J. Winters, 1983). *Under reporting* dapat dilakukan dengan datang beberapa jam lebih awal, tetap bekerja pada saat makan siang atau pada akhir minggu tanpa melakukan *extra house* ini pada *time sheet*.

URT seringkali dianggap sebagai sebuah praktik yang lazim dilakukan oleh auditor dan menyebutkan bahwa 67% responden percaya auditor terkadang melakukan *under reporting*. (Smith et al dalam Basuki dan Krisna (2006)) menemukan bahwa hanya 1% dari respondennya (Auditor KAP nasional, regional dan lokal di 13 kota di US) yang mengatakan bahwa URT sulit untuk dilakukan padahal seluruh KAP yang disurvei memiliki kebijakan yang melarang dilakukannya URT.

Under reporting of time terjadi ketika auditor menyelesaikan pekerjaan yang dibebankan dengan waktu pribadi mereka dan perilaku ini biasanya dimotivasi oleh keinginan untuk menghindari atau meminimumkan anggaran yang berlebihan (Leightner et al., 1982, 1983). Selanjutnya Leightner et al. (1982) menyimpulkan bahwa kemampuan untuk dapat memenuhi anggaran mempengaruhi auditor untuk melakukan *under-reporting of time*.

Kelley dan Margheim (1990) menemukan hubungan positif antara tekanan anggaran dengan perilaku disfungsional *under-reporting of time* dan AQRB. *Under reporting of time* tidak secara langsung mempengaruhi kualitas audit namun dapat mengarah pada bentuk kesalahan penggunaan anggaran waktu yang lebih serius dalam mempengaruhi kualitas audit.

Kegagalan auditor untuk melakukan langkah audit yang layak mengacu pada *audit quality reduction behavior (AQRB)*. AQRB didefinisikan sebagai tindakan yang diambil auditor untuk mengurangi efektivitas pengumpulan bukti selama perjanjian. Efektivitas audit ini terpengaruh karena auditor memilih untuk tidak melakukan langkah program audit sama sekali dan atau melakukan langkah program audit dengan lengkap. Raghunathan dalam Basuki (2006) menemukan bahwa auditor memandang tekanan anggaran waktu sebagai penyebab yang signifikan terhadap AQRB.

Berdasarkan tinjauan pustaka diatas, maka hipotesis dapat diformulasikan sebagai berikut:

H_{1b} : *Time budget pressure* memiliki pengaruh positif terhadap perilaku *underreporting of time*

Replacement Of Audit Procedure

Donnelly et.al (2003) menyatakan *altering/replacement of audit procedure* adalah penggantian prosedur audit yang seharusnya yang telah ditetapkan dalam standar auditing.

Soobaroyan (2003) meneliti ada tiga perilaku disfungsional yang disebabkan *time badget pressure* yaitu *premature sign off*, *underreporting of time* dan *replacing of audit procedure*, lalu pengaruh dari teori perilaku individu dan *goal setting teori* adalah apabila waktu audit dibatasi sedemikian rupa maka auditor akan kerepotan dalam melaksanakan pekerjaannya, sedangkan hasil auditan auditor diharapkan sesuai dengan standar padahal waktu untuk mengaudit terbatas sehingga auditor akan melakukan perilaku tertentu untuk mencapai tujuan tersebut.

Perilaku auditor disini dikatakan disfungsi karena tidak menggunakan kaidah atau ketentuan yang sudah berlaku, namun asumsi dari auditor adalah walaupun mereka melakukan perilaku disfungsi namun tetap menginginkan tujuannya tercapai

Berdasarkan tinjauan pustaka di atas, maka hipotesis dapat diformulasikan sebagai berikut:

H_{1c} : *Time budget pressure* memiliki pengaruh positif terhadap perilaku *replacement of audit procedure*.

Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan issue yang kompleks, terdapat begitu banyak factor yang dapat mempengaruhi kualitas audit tergantung dari sudut mana masing-masing pihak memandangnya. Kualitas audit merupakan hal yang sulit untuk diukur sehingga membuatnya menjadi suatu hal yang sensitif bagi perilaku individual yang melakukan audit. Secara teoritis kualitas pekerjaan auditor biasanya dihubungkan dengan kualifikasi keahlian, ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan, kecukupan bukti pemeriksaan yang kompeten pada biaya yang paling rendah serta sikap independensinya dengan klien.

Berdasarkan tinjauan pustaka diatas, maka hipotesis dapat diformulasikan sebagai berikut:

H_{2a} : Perilaku *premature sign of* memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit.

H_{2b} : Perilaku *underreporting of time* memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit.

H_{2c} : Perilaku *replacement of audit procedure* memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.

Time Budget Pressure dan Kualitas Audit

Time budget pressure timbul terutama akibat adanya *client's fee pressure* yang disebabkan oleh meningkatnya persaingan di antara KAP (Otley and Pierce, 1996; Kelley and Margheim, 1992; Marxen, 1990; Cook and Kelley, 1998) menyatakan bahwa kompetisi harga yang berlebihan di dalam profesi akuntan telah menyebabkan adanya *time and budget pressure* yang memicu timbulnya substandard auditing dan melemahnya independensi auditor.

Time budget pressure muncul karena berbagai faktor seperti persaingan fee antara kantor akuntan publik (Kelley & Seiler, 1982; McNair, 1991), pertimbangan kemampuan laba, dan keterbatasan personil. Tekanan anggaran waktu yang dihadapi oleh profesional dalam bidang pengauditan dapat menimbulkan tingkat stress yang tinggi dan mempengaruhi sikap, niat, dan perilaku auditor.

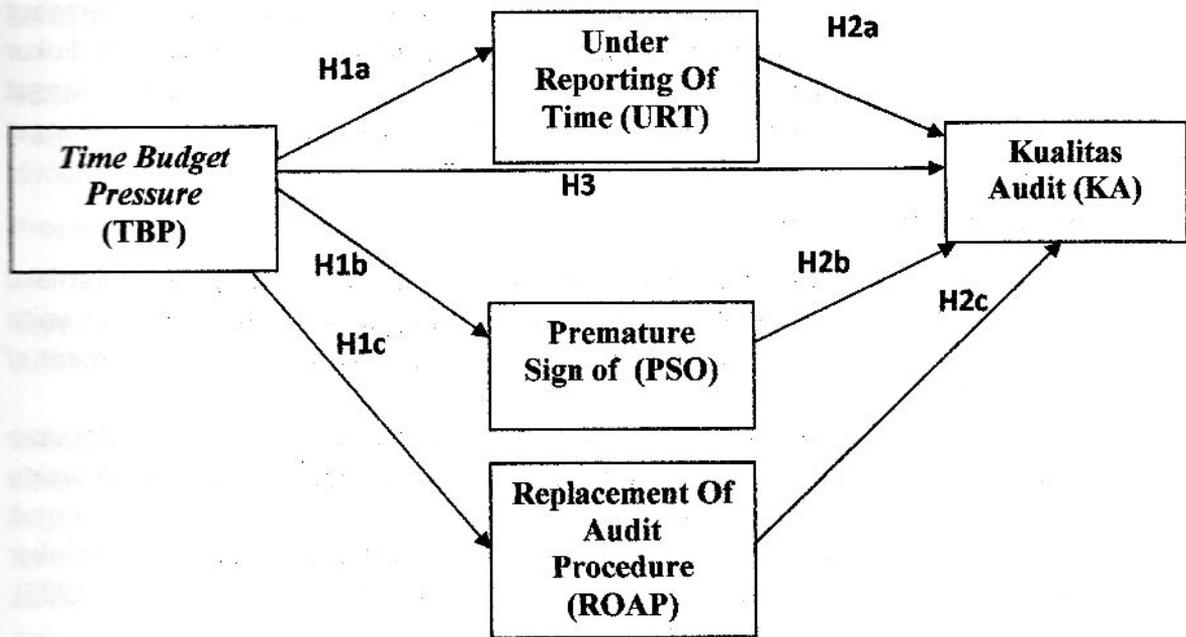
Berdasarkan tinjauan pustaka di atas, maka hipotesis dapat diformulasikan sebagai berikut :

H₃ : *Time budget pressure* secara langsung memiliki pengaruh terhadap kualitas audit

Kerangka Pemikiran Teoritis

Berdasarkan teori motivasi sebagai grand teorinya, maka bisa ditarik suatu hubungan diantara empat variabel tersebut yaitu : *time budget pressure*, Perilaku Disfungsional (*premature sign off* dan *under reporting of time* serta *replacement of audit procedure*) serta Kualitas audit. Untuk lebih jelasnya maka model penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :

Diagram 1
Kerangka Konseptual Hubungan antar Variabel



METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Jenis studi adalah Penelitian inferensial (melakukan analisis hubungan antar variabel dengan pengujian hipotesis. Dengan demikian kesimpulan penelitian diupayakan bersifat umum). Studi yang dilakukan adalah berkenaan dengan upaya mengkaji pengaruh variabel prediktor tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional (PSO dan URT serta ROAP) dan kualitas audit. Sejumlah hipotesis dikemukakan untuk menjelaskan hubungan antar variabel yang diteliti tersebut.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) perwakilan Jawa Tengah tahun 2008 sedangkan sampel dalam penelitian ini adalah semua auditor yang ada di kantor tersebut,

dengan alasan auditor disini sudah mewakili seluruh auditor di BPK karena Badan Pemeriksa Keuangan perwakilan Jawa Tengah masih baru namun auditornya diambilkan dari berbagai perwakilan yang lain seperti BPK perwakilan Yogyakarta ataupun perwakilan yang lain, hal itu bertujuan agar komposisi auditor sesuai dengan standar karena dalam satu tim audit itu harus ada auditor terampil dan auditor ahli.

Variabel Penelitian, Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Definisi Operasional variabel adalah proses melekatkan arti pada suatu konstruk atau variabel dengan cara menetapkan kegiatan atau tindakan yang perlu untuk mengukur konstruk atau variabel (Kerlinger, dalam Silvia 2000). Definisi operasional merupakan spesifikasi kegiatan penelitian dalam mendefinisikan variabel atau konstruk sehingga variabel atau konstruk tersebut dapat diukur. Masing-masing variabel atau konstruk dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan 5 skala Likert dengan definisi sebagai berikut 1 = Sangat Tidak Setuju; 2 = Tidak Setuju; 3 = Netral (tidak tahu); 4 = Setuju ; 5 = Sangat Setuju.

Perilaku Disfungsional

Perilaku Disfungsional merupakan variabel eksogen. Perilaku disfungsional yang disebabkan oleh tekanan anggaran waktu ada tiga yaitu *premature sign off* (PSO) dan *under reporting of time* (URT) serta *replacement of audit procedure*.

Perilaku *premature sign off* (PSO) adalah tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak melaporkan waktu sebenarnya atau menggunakan waktu pribadinya dalam mengerjakan prosedur audit dengan motivasi untuk menghindari atau meminimumkan anggaran yang berlebihan. Variabel ini diukur dengan modifikasi instrumen yang dikembangkan oleh Lightner, dkk (1983), menggunakan skala likert 5 poin.

Perilaku *underreporting of time* (URT) adalah perilaku disfungsional yang dilakukan auditor dengan tidak melaporkan waktu yang sebenarnya atau menggunakan waktu pribadinya dalam mengerjakan prosedur audit dengan motivasi untuk menghindari atau meminimumkan anggaran yang berlebihan. Variabel ini diukur dengan modifikasi dari instrumen yang dikembangkan oleh lightner, dkk (1982) menggunakan 5 poin skala likert.

Altering/replacing of audit procedure adalah penggantian prosedur audit yang seharusnya yang telah ditetapkan dalam standar auditing. Variabel ini diukur dengan modivikasi dari instrumen yang dikembangkan oleh Donnely, dkk (1992) menggunakan 5 poin skala likert.

Time Budget Pressure

Time budget pressure (TBP) adalah suatu keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap pekerjaannya akibat adanya pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat. Untuk mengukur variabel

tekanan anggaran waktu digunakan modifikasi instrumen yang dikembangkan oleh Kelley dan Seller (1982) dan Otley dan Pierce (1996) menggunakan 5 poin skala likert.

Kualitas Audit

Kualitas Audit (KA) adalah probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan dalam sistem akuntansi klien (DeAngelo, 1981 dalam Basuki dkk, 2006). Probabilitas penemuan penyelewengan ini akan tergantung pada kemampuan teknis seorang auditor (e.g. pengalaman, pendidikan, profesionalisme, beban kerja, supervisi, karakteristik tim audit, dan struktur audit perusahaan), sedangkan profitabilitas pelaporan penyelewengan ini akan tergantung pada independensi auditor itu sendiri.

Variabel ini diukur dengan menggunakan replikasi instrumen yang dikembangkan oleh Carcello dkk (1992) menggunakan 5 poin skala likert, sedangkan alasan penggunaan instrument dari Carcello dkk (1992) adalah dimensi pengukurannya paling lengkap dari yang lain.

Prosedur Pengumpulan Data

Data dikumpulkan dengan metode kuesioner dengan diantar langsung kepada responden. Dengan cara ini diharapkan tingkat pengembalian (*response rate*) dapat lebih ditingkatkan.

Ukuran sampel data dalam penelitian ini adalah dengan model estimasi menggunakan *Maximum Likelihood* yaitu minimal 100 untuk menghindari sensitivitas perbedaan antar data, dimana bahwa data harus normal secara *multivariate* (Ghozali, 2005). Ukuran atau jumlah sampel yang digunakan dalam *Structural Equation Model (SEM)* model penelitian ini adalah 100, maka kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah 100 (mengacu kepada penelitian Donnelly et al., 2003).

Teknik Analisis Data

Data penelitian akan dianalisis dengan menggunakan PLS.

Diskripsi Variabel

Berdasarkan Tabel 1 menunjukkan jumlah responden (N) ada 100 auditor serta menggambarkan variabel yang diteliti yang meliputi *time budget pressure (TBP)*, *under reporting of time (URT)*, *premature sign off (PSO)*, *replacment of audit procedure (ROAP)* dan kualitas audit (K). Untuk variabel yang pertama yaitu *time budget pressure (TBP)* memiliki nilai minimum sebesar 1, nilai maksimum sebesar 5, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 3,09, serta nilai standar deviasi sebesar 0,9. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa *time budget pressure (TBP)* yang dirasakan oleh setiap auditor adalah sedang, sedangkan untuk nilai standar deviasi yang lebih kecil dari nilai rata-rata (*mean*) menunjukkan bahwa

time budget pressure (TBP) yang dirasakan setiap auditor di badan Pemeriksa Keuangan perwakilan Jawa Tengah hampir sama.

Variabel yang kedua, yaitu *under reporting of time* (URT) memiliki nilai minimum sebesar 1, nilai maksimum sebesar 5, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 3,18, serta nilai standar deviasi sebesar 1,008. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa *under reporting of time* (URT) yang dilakukan oleh setiap auditor adalah sedang, sedangkan untuk nilai standar deviasi yang lebih kecil dari nilai rata-rata (*mean*) menunjukkan bahwa *under reporting of time* (URT) yang dilakukan setiap auditor di Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Jawa Tengah hampir sama.

Tabel 1
Diskriptif Statistik

Variabel	Indikator	N	Minimum	Maximum	Mean	Stand. Dev.
Time Budget Pressure	X1	100	1	5	3.37	1.11604
	X2	100	1	5	3.36	0.6745
	X3	100	1	5	2.54	0.84591
Under Reporting Of Time	X4	100	1	5	2.38	1.09894
	X5	100	1	5	3.38	1.0326
	X6	100	2	5	3.55	0.85723
	X7	100	1	5	3.42	1.04621
Premature Sign Off	X8	100	1	5	3.45	1.2008
	X9	100	1	4	2.56	1.12205
	X10	100	1	5	3.37	1.05078
	X11	100	1	5	2.5	1.12367
Replacement Of Audit Procedure	X12	100	1	5	3.45	1.11351
	X13	100	1	5	2.71	1.20851
	X14	100	1	5	2.69	1.16943
	X15	100	1	5	3.56	1.08544
Kualitas Audit	X16	100	1	5	3.67	0.75284
	X17	100	2	5	3.74	0.90587
	X18	100	1	5	3.72	1.03553
	X19	100	2	5	3.6	0.98473
	X20	100	1	5	3.26	1.29193
	X21	100	1	5	3.69	0.84918
	X22	100	1	5	3.71	0.83236
	X23	100	1	5	3.72	0.81749
	X24	100	1	5	3.65	0.79614
	X25	100	1	5	3.65	0.82112
	X26	100	1	5	3.16	1.2037
	X27	100	2	5	3.71	0.90224
	X28	100	1	5	3.22	1.22746
	X29	100	1	5	3.9	0.96922
	X30	100	1	5	3.74	1.03103
	X31	100	1	5	3.58	1.2963
	X32	100	1	5	3.07	1.29689
	X33	100	1	5	3.21	1.2415
X34	100	1	5	3	1.30268	

X35	100	1	5	3.66	1.13902
X36	100	1	5	3.18	1.1839
X37	100	1	5	3.7	1.06837
X38	100	1	5	3.11	1.15378
X39	100	1	5	3.16	1.21206
X40	100	1	5	3.55	0.80873
X41	100	1	5	3.6	1.02494
X42	100	1	5	3.56	0.82045
X43	100	1	5	3.14	1.16359
X44	100	1	5	2.96	1.23844
X45	100	1	5	3.52	1.03942
X46	100	2	5	3.7	0.82266
X47	100	1	5	3.72	0.79239
X48	100	1	5	3.47	0.74475
X49	100	1	5	3.7	0.94815
X50	100	1	5	3.48	1.00985
Valid N (listwise)	100				

Sumber : Data Primer diolah 2009.

Variabel yang ketiga, yaitu *premature sign off* (PSO) memiliki nilai minimum sebesar 1, nilai maksimum sebesar 5, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 2,97, serta nilai standar deviasi sebesar 1,124. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa *premature sign off* (PSO) yang dilakukan oleh setiap auditor adalah sedang, sedangkan untuk nilai standar deviasi yang lebih kecil dari nilai rata-rata (*mean*) menunjukkan bahwa *premature sign off* (PSO) yang dilakukan setiap auditor di badan Pemeriksa Keuangan perwakilan Jawa Tengah hampir sama.

Variabel yang keempat, yaitu *replacment of audit procedure* (ROAP) memiliki nilai minimum sebesar 1, nilai maksimum sebesar 5, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 3,12, serta nilai standar deviasi sebesar 1,144. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa *replacment of audit procedure* (ROAP) yang dilakukan oleh setiap auditor adalah sedang, sedangkan untuk nilai standar deviasi yang lebih kecil dari nilai rata-rata (*mean*) menunjukkan bahwa *replacment of audit procedure* (ROAP) yang dilakukan setiap auditor di badan Pemeriksa Keuangan perwakilan Jawa Tengah hampir sama.

Variabel yang kelima, yaitu kualitas audit (K) memiliki nilai minimum sebesar 1, nilai maksimum sebesar 5, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 3,59, serta nilai standar deviasi sebesar 1,05. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa kualitas audit (K) yang dihasilkan oleh setiap auditor adalah sedang, sedangkan untuk nilai standar deviasi yang lebih kecil dari nilai rata-rata (*mean*) menunjukkan bahwa kualitas audit (K) yang dihasilkan setiap auditor di badan Pemeriksa Keuangan perwakilan Jawa Tengah hampir sama.

Pengujian Hipotesis

Untuk menguji hipotesis yang diajukan, dapat dilihat besarnya nilai t-statistik. Batas untuk menolak dan menerima hipotesis yang diajukan adalah $\pm 1,96$, dimana apabila nilai t berada pada rentang nilai -1,96 dan 1,96 maka

hipotesis akan ditolak atau dengan kata lain menerima hipotesis nol (H_0). Hasil estimasi t-statistik dapat dilihat pada *result for inner weight* tabel 2.

TABEL 2
RESULT FOR INNER WEIGHTS

Variabel	Original Sample Estimate	Standard Deviation	T-Statistic	Hipotesis
TBP -> URT	0,861	0,054	16,032	Diterima
TBP -> PSO	0,637	0,623	1,023	Ditolak
TBP -> ROAP	0,456	0,104	4,406	Diterima
URT -> KA	0,399	0,205	1,944	Ditolak
TBP -> KA	0,308	0,196	1,576	Ditolak
PSO -> KA	0,125	0,170	0,735	Ditolak
ROAP -> KA	0,342	0,145	2,351	Diterima

Sumber : Output SmartPLS 2009

Hipotesis 1a

Hipotesis pertama (H1a) menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara *time budget pressure* (TBP) dengan *under reporting of time* (URT). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *time budget pressure* dengan *under reporting of time* ada pengaruh positif 0,861 dengan T-statistic sebesar 16,032. Nilai t-statistic tersebut berada jauh di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis pertama dapat diterima.

Hipotesis 1b

Hipotesis kedua (H1b) menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara *time budget pressure* (TBP) dengan *premature sign off* (PSO). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *time budget pressure* dengan *premature sign off* ada pengaruh positif 0,125 dengan T-statistic sebesar 1,023. Nilai t-statistic tersebut berada jauh di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis kedua ditolak.

Hipotesis 1c

Hipotesis ketiga (H1c) menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara *time budget pressure* (TBP) dengan *replacment of audit procedure* (ROAP). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *time budget pressure* dengan *replacment of audit procedure* ada pengaruh positif 0,456 dengan T-statistic sebesar 4,406. Nilai t-statistic tersebut berada jauh di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis ketiga dapat diterima.

Hipotesis 2a

Hipotesis keempat (H2a) menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif antara *premature sign off* (PSO) dengan kualitas audit (KA). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *premature sign off* (PSO) dengan kualitas audit ada pengaruh positif 0,637 dengan *T-statistic* sebesar 0,735. Nilai *t-statistic* tersebut berada jauh di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis keempat ditolak.

Hipotesis 2b

Hipotesis kelima (H2a) menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif antara *under reporting of time* (URT) dengan kualitas audit (KA). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *under reporting of time* (URT) dengan kualitas audit ada pengaruh positif 0,399 dengan *T-statistic* sebesar 1,944. Nilai *T-statistic* tersebut berada jauh di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis kelima ditolak.

Hipotesis 2c

Hipotesis keenam (H2a) menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif antara *replacement of audit procedure* (ROAP) dengan kualitas audit (KA). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *replacement of audit procedure* (ROAP) dengan kualitas audit ada pengaruh positif 0,432 dengan *T-statistic* sebesar 2,351. Nilai *t-statistic* tersebut berada jauh di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis keenam diterima.

Hipotesis 3

Hipotesis ketujuh (H3) menyatakan bahwa terdapat pengaruh langsung antara *time budget pressure* (TBP) dengan kualitas audit (KA). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *time budget pressure* (TBP) dengan kualitas audit ada pengaruh positif 0,308 dengan *T-statistic* sebesar 1,576. Nilai *t-statistic* tersebut berada jauh di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis ketujuh ditolak.

Penutup

Penelitian ini berusaha menguji pengaruh tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*) terhadap perilaku disfungsi auditor (ada tiga perilaku disfungsi auditor yaitu : *under reporting of time*, *premature sign off* dan *replacement of audit procedure*) serta pengaruhnya terhadap kualitas audit pada Badan Pemeriksa Keuangan perwakilan Jawa Tengah. Pengujian hipotesis berhasil mendukung hipotesis yang diajukan (H1a, H1c dan H2c) dan menolak 4 hipotesis (H2a, H2b, H1b dan H3).

Hasil penelitian pada hipotesis pertama menunjukkan Nilai *t-statistik* sebesar (4,406 untuk ROAP, 16,032 untuk URT dan 1,023 untuk PSO) nilai tersebut berada jauh di atas nilai kritis $\pm 1,96$ kecuali *premature sig off* (PSO)

sehingga mendukung bahwa semakin ketat anggaran waktu (*budget pressure*) yang dirasakan akan menyebabkan perilaku disfungsional dari auditor, sedangkan pada hipotesis kedua dan ketiga nilai *t-statistik* jauh di bawah nilai kritis $\pm 1,96$ kecuali *replacement of audit procedure* (ROAP) sehingga hipotesis tersebut ditolak dan tidak signifikan.

Penolakan terhadap hipotesis 2 disebabkan perilaku disfungsional dari auditor meliputi *under reporting of time* dan *premature sign off* dikarenakan bahwa pada saat mengaudit auditor itu ditentukan waktunya misal 35 hari maka mereka akan menggunakan waktu itu sepenuhnya baik siang maupun malam sehingga URT pasti ada apalagi bagi auditor pemula.

Selain itu bagi auditor yang profesional misalkan sudah pada tingkatan auditor terampil maka mereka mengatakan melakukan *premature sign off* dan *replacement of audit procedure* namun kenapa dari hasil kuesioner menunjukkan hipotesis yang tidak diterima hal itu dikarenakan auditor yang melakukan perilaku disfungsional tersebut sudah memiliki kemampuan dan pengalaman yang lebih sehingga walaupun mereka melakukan perilaku itu hasil dari kualitas audit tetap berkualitas.

Penolakan terhadap hipotesis 3 dapat disimpulkan bahwa pengaruh *time budget pressure* tidak akan mempengaruhi kualitas audit dengan alasan auditor bisa memperpanjang waktu yang diperlukan untuk audit jika memang dilapangan menghendaki seperti itu, dengan tentunya sudah ada izin dari pusat cuma mereka tidak akan mendapat kompensasi, mereka dianggap bekerja seperti biasa di kantor, selain itu mereka dalam mengaudit diperuntukkan untuk mengumpulkan data yang diperlukan dan hasil itu akan didiskusikan dengan auditor lain di kantor yang selanjutnya baru pendapat audit dikeluarkan

Walaupun penelitian ini hanya merupakan konfirmasi penelitian Christina dan Sososutikno (2005), penelitian ini memberikan indikasi pentingnya pemahaman dan kesadaran akan tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*) terutama terkait dengan perilaku disfungsional dan kualitas audit. Hasil temuan pada penelitian ini mempertegas dan mendukung temuan (Basuki dkk 2006, Soobaroyan, 2003), yang menjelaskan pentingnya pemahaman fenomena penerimaan perilaku disfungsional oleh auditor.

Dari hasil wawancara dan dokumentasi auditor di BPK mengakui adanya *time budget pressure* dan akan menyebabkan perilaku disfungsional namun mereka menolak hal itu akan menyebabkan kualitas audit berkurang dengan berbagai alasan seperti : Auditor bisa memperpanjang waktu, Auditor di Badan Pemeriksa Keuangan ada jenjang yang sudah tertata dengan rapi, untuk menjamin mutu pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara oleh BPK sesuai dengan standar, sistem pengendalian mutu BPK ditelaah oleh badan pemeriksa keuangan negara lain yang menjadi anggota organisasi pemeriksa keuangan sedunia.

DAFTAR PUSTAKA

- Basuki dan Krisna Yunika Mahardani, 2006, *Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu terhadap Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya*, Jurnal MAKSI Vol. 6 No. 2 (Agustus), pp:203-223.
- Carcello, J.V., R.H. Hermanson, and N.T. McGrath, 1992, *Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users*, Auditing, A Journal of Practice & Theory 11 (Spring), pp:1-15.
- Christina Sososutikno, 2003, *Hubungan Tekanan Anggaran Waktu dengan Perilaku Disfungsional serta Pengaruhnya terhadap kualitas Audit*, Simposium Nasional Akuntansi VI. Surabaya.
- Cronin, Joseph J. and Steven A. Taylor, 1992, *Measuring Services Quality : A Reexamination and Extention*. Journal of Marketing (July) Vol 56, pp:55-68.
- Dewiyanti Silvia, 2000, *Analisis Pengaruh Kualitas Audit dan Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (Tidak dipublikasikan).
- Donnelly, David P, 2003, *Auditor Acceptance Of Disfunctional Audit Behaviour: An Explanatory Model Using Auditors Personal Characeristic*, Behavioral Research In Accounting Volume 15.
- Elitzur, Ramy and Haim Falk, 1996, *Planned Audit Quality*. Journal of Accounting and Public Policy Vol. 15, pp:247-269.
- Ghozali, I, 2006, *Structural equation Modeling PLS*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ginandjar K, 2008, *Laporan Audit BPK*. BPK Jawa Tengah.
- Gitosudarmo, Indriyo, 1986, *Prinsip Dasar Manajemen*, Yogyakarta : BPFE.
- Gunanto E.S., 2008, *Ketua BPK : Hasil Audit Harus dijamin Mutunya*, Tempo, 25 November 2008.
- Hair, Joseph F., Rolph E., Anderson, Ronald LT., William C., Black, 1992, *Multivariate Data Analysis Data Analysis with Readings*, Third Edition, Macmillan Publishing Company.
- Harry Suharto, 2002, *Quality Control PPA, IAI Mampu Menjamin Kualitas*, Media Akuntansi, Edisi 24/Maret/Tahun IX.
- Hanafi Imam, 2004, *Pengaruh Kualitas Audit dan Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (Tidak dipublikasikan)
- Kelley, T., Margheim, L., dan Pattison, D., 1999, *Survey on The Differential Effects of Time Deadline Pressure Versus Time Budget Pressure on Auditor Behavior*, The Journal of Applied Business Research, Vol. 15, No. 4.
- Lightner, S.M., Adams S.J. dan Leightner, K.M., 1982, *The Influence of Situational, Ethical and Expectancy Theory Variables on Accountants'*

- Underreporting Behaviour*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 2.
- Lightner, S.M., J.J. Leiserving, dan A.J. Winters, 1983, *Under-Reporting Chargeable Time*, The Journal of Accountancy, Januari
- McNair, C.J., 1991, *Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditors Behavior*, Accounting Organization and society, Vol. 16.
- Mahon, James J., 1982, *The Marketing of Professional Accounting Service*, 2nd ed, John Wiley & Sons, Canada.
- Mautz, R.K. and Hussein A. Sharaf, 1961, *The Philosophy of Auditing*, AAA, Florida.
- Mulyadi, 2002, *Auditing. Edisi Enam*, Jakarta : Salemba Empat.
- Mock, T.J., and M. Samet, 1982, *A Multi Attribute Model for Audit Evaluation*, in Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium.
- Muhammad Ishak, 2000, *Analisis Faktor-Faktor Penentu Kualitas Audit Menurut Persepsi Klien*, Tesis UGM (Tidak di Publikasikan).
- Otley, D. T & Pierce, 1996, *Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents*, Accounting, Auditing, and Accountability Journal, Vol 9 No.1, pp:31-58
- Rhode, J.L., 1978, *Survey on The Influences of Selected Aspects of Auditor's Work Environment on Professional Performance of Certified Public Accountants, Summarized in The Commission on Auditor's Responsibilities, Report of Tentative Conclusions*, New York : AICPA.
- Robbins, Stephen P., 2001, *Perilaku Organisasi*, (Judul asli: Organizational Behavior, Jakarta : Gramedia Grup.
- Siagian, Sondang P., 1995, *Teori Motivasi dan Aplikasinya*, Jakarta : Rineka Cipta.
- Soobaroyen, Teeroven dan Chelven Chengabroyan, 2006, *Auditors' Perception of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-reporting of Chargeable Time : Evidence from a developing Country*, International Journal of Auditing.
- Suryanita W. Dodi S dan Hanung T., 2006, *Penghentian Prematur atas Prosedur Audit*, Simposium Nasional Akuntansi 9, Padang.