

PENGARUH LOKUS KENDALI DAN TEKANAN ANGGARAN WAKTU TERHADAP KUALITAS AUDIT YANG DIMEDIASI OLEH PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDIT

Anastasia H. Gilang

PT. Galangpress Media Utama

E-mail: anastasiagilang@gmail.com

ABSTRACT

Company's financial statements are used in decision making. The company use Certified Public Accountant (CPA) to ensure that the financial statements are presented in accordingly with generally accepted accounting principles. Recently, there have been competition between CPAs to get their clients, so they set the time budget to the auditor according to the fee they get. The magnitude of the fee may impact on hours of work in conducting auditor audit procedures. The limited audit procedures undertaken will effect the audit quality. This study examines the impact of locus of control and time budget pressure on audit quality with dysfunctional audit behaviors as variable of mediation. Researchers use 69 auditors from 12 CPA in Jakarta and Yogyakarta. Data analyzed by SEM. This research found that locus of control is positive association on dysfunctional audit behavior and audit quality. Time budget pressure has no influence to dysfunctional audit behavior but dysfunctional audit behavior has negative influenced on audit quality. Dysfunctional audit behavior is negative affect on audit quality.

Keywords: locus of control, time budget pressure, dysfunctional audit behaviour, audit quality

JEL Classification: M42

PENDAHULUAN

Pengguna laporan keuangan seperti investor dan kreditor akan membuat keputusan berdasarkan laporan keuangan. Oleh karena, itu laporan keuangan dituntut untuk menyediakan informasi yang obyektif tentang kinerja dan kondisi keuangan perusahaan. Untuk itu, akuntan publik melakukan pengauditan laporan keuangan agar laporan keuangan teruji secara independen dan dapat diandalkan para pengambil keputusan.

Perusahaan diwajibkan untuk meminta pendapat auditor melalui pelaksanaan audit terhadap laporan keuangan yang akan dipublikasikan kepada masyarakat luas. Hal tersebut dilakukan sebagai bentuk penjaminan atas kepercayaan publik kepada perusahaan. Pelaksanaan audit yang baik harus berdasarkan pada standar profesional akuntan publik untuk memastikan bahwa laporan keuangan yang dibuat oleh perusahaan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum. Agar laporan audit yang dihasilkan dapat berkualitas, auditor harus melaksanakan prosedur audit sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Akan tetapi, fenomena perilaku pengurangan kualitas audit yang dilakukan oleh auditor pada saat melakukan pengujian audit semakin banyak terjadi (Coram, 2004). Perilaku yang dapat mengurangi kualitas audit sebagai tindakan auditor melaksanakan pekerjaan audit

memungkinkan terjadinya pengurangan ketepatan dan keefektifan dalam melakukan pengumpulan dan evaluasi bukti audit. Beberapa perilaku pengurangan tercermin melalui perilaku disfungsional yang mempengaruhi kualitas audit antara lain *premature sign-off* (tindakan tidak melakukan program audit), *altering or replacement of audit procedures* (tindakan mengubah atau mengganti prosedur audit yang telah ditetapkan), dan *underreporting time* (tidak melaporkan jam kerja pemeriksaan). Praktik perilaku disfungsional ini akan berdampak terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor. Selain itu, praktik tersebut cenderung dapat menurunkan kepercayaan publik terhadap profesi auditor dan akhirnya dapat mematikan profesi auditor itu sendiri.

Auditor mempunyai peran dalam menghasilkan kualitas audit yang baik. Auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai, independensi, dan sikap mental yang baik. Pengetahuan yang memadai meliputi pengetahuan tentang bisnis usaha klien, keterampilan dalam pelaksanaan audit, dan pengalaman. Auditor harus memiliki independensi dalam mengaudit perusahaan klien. Selain itu sikap mental yang baik harus dimiliki auditor agar tidak tergoda dalam melaksanakan penugasan audit.

Dalam auditing, pencapaian anggaran merupakan suatu yang penting untuk keberhasilan karir profesi. Penetapan anggaran waktu menjadi dilema antara kualitas audit dan biaya. Hal tersebut dapat memicu KAP untuk menekan auditor dalam menyelesaikan tugas pemeriksaan agar sesuai dengan waktu yang dianggarkan. Kantor akuntan publik memiliki anggaran waktu yang diberikan kepada auditor untuk menyelesaikan tugas pemeriksaan agar tepat pada waktunya. Belakangan ini isu anggaran waktu menjadi penting karena mempengaruhi perilaku auditor dalam melaksanakan audit. Tekanan anggaran waktu merupakan faktor yang mendorong tidak berjalannya prosedur audit. Jika prosedur audit tidak dilakukan dengan baik maka akan berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan.

MATERI DAN METODOLOGI PENELITIAN

Lokus kendali adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan peristiwa yang terjadi padanya. Lokus

kendali internal mengacu pada persepsi bahwa kejadian baik positif maupun negatif terjadi sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri, sedangkan lokus kendali eksternal mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak mempunyai hubungan langsung dengan tindakan oleh diri sendiri dan berada di luar kendali dirinya. Definisi lain menyebutkan auditor yang memiliki lokus kendali internal merasa bahwa secara personal dapat mempengaruhi hasil melalui kemampuan, keahlian atau usaha sendiri, sedangkan auditor yang memiliki lokus kendali eksternal merasa bahwa hasil yang diperoleh merupakan fungsi kesempatan, keberuntungan atau nasib, yang berada di luar pengendaliannya atau berasal dari kekuatan-kekuatan eksternal. Lokus kendali berperan dalam motivasi. Lokus kendali yang berbeda dapat mencerminkan motivasi yang berbeda dan kinerja yang berbeda. Lokus kendali internal akan tampak melalui kemampuan kinerja dan tindakan kinerja yang berhubungan dengan keberhasilan dan kegagalan karyawan pada saat melakukan pekerjaan, sehingga karyawan yang memiliki lokus kendali internal cenderung lebih sukses dalam karir daripada karyawan yang memiliki lokus kendali eksternal.

Tekanan anggaran waktu merupakan suatu aspek psikologis yang dirasakan individu terhadap anggaran waktu yang dialokasikan kantor akuntan untuk menyelesaikan tugas audit. Tekanan anggaran waktu terkait dengan pengendalian biaya dan keefektifan penyelesaian tugas. Biaya audit sebagian besar dipicu oleh jam profesional dan menjadi sasaran pengukuran profitabilitas jangka pendek. Hal tersebut yang memicu kantor akuntan menekankan pada auditor senior untuk menyelesaikan tugasnya menurut waktu yang dianggarkan sebelumnya. Namun demikian bertentangan dengan aspek kualitas pekerjaan yang berdampak pada kesuksesan jangka panjang dan juga menjadi *stressor* bagi diri auditor itu sendiri.

Tekanan anggaran waktu merupakan faktor pendorong utama tidak berjalannya prosedur audit. Seorang auditor mengalami tekanan akibat waktu yang dianggarkan cenderung tidak terlalu atau tidak sama sekali menggunakan tahapan prosedur audit dalam menyelesaikan pekerjaannya. Dapat dilihat bahwa tekanan anggaran waktu dapat menjadi pengaruh signifikan yang menyebabkan pekerjaan audit dibawah standar, pelanggaran terhadap standar *auditing* dan

tingkah laku yang tidak etis serta munculnya perilaku auditor yang menyebabkan meningkatnya keinginan untuk berhenti atau pindah bekerja di tempat lain. Walaupun memiliki pengaruh negatif terhadap perilaku auditor dalam proses pelaksanaan pekerjaan, tekanan anggaran waktu diyakini sebagai suatu alat manajemen yang penting bagi kantor akuntan dan bagi individu auditor. Tekanan anggaran waktu muncul disebabkan oleh adanya persaingan antarkantor akuntan publik. Tekanan anggaran waktu merupakan suatu kondisi yang menunjukkan adanya tuntutan efisiensi dan efektivitas terhadap anggaran waktu yang disusun untuk auditor dalam menyelesaikan tugas tertentu.

Perilaku disfungsional audit dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tindakan auditor yang menerima atau memberikan toleransi atas perilaku penyimpangan yang terjadi di dalam pelaksanaan audit. Beberapa perilaku disfungsional yang mempengaruhi kualitas audit antara lain *premature sign-off*, *altering or replacement of audit procedures*, dan *underreporting time*. *Premature sign-off* didefinisikan sebagai tindakan tidak melakukan program audit atau penghapusan prosedur audit yang ditentukan (Donnelly *et al.*, 2005). Definisi lain menyebutkan *premature sign-off* sebagai tindakan personel audit yang menyelesaikan langkah-langkah program audit terlalu dini sebelum menyelesaikan satu atau lebih prosedur audit yang ditentukan.

Altering or replacement of audit procedures adalah mengubah atau mengganti prosedur audit yang telah ditetapkan dalam standar auditing. *Underreporting time* diartikan sebagai tindakan personil audit yang melakukan pekerjaan audit tanpa melaporkan jumlah jam kerja yang tepat (Donnelly *et al.*, 2005). Dalam definisi lain menyebutkan bahwa personil audit melakukan pekerjaan yang dibebankan kepada dirinya tetapi tidak membebaskan semua jam kerjanya kepada klien. Ketiga perilaku tersebut dapat dikategorikan sebagai perilaku disfungsional audit karena dilakukan oleh auditor selama penugasan audit yang dapat mengurangi ketepatan dan keefektifan pengurangan bukti sehingga mempengaruhi kualitas audit. Beberapa survei dilakukan untuk mengetahui seberapa besar auditor melakukan *premature sign-off*. Survei yang dilakukan menemukan bukti bahwa sebagian besar auditor pernah melakukan *premature sign-off*. Perilaku yang mengurangi kualitas audit mengacu pada sejumlah

lah perilaku spesifik, yang secara langsung mengancam kualitas audit, seperti penerima penjelasan klien yang lemah dan pembuatan tinjauan dokumen yang dangkal. Perilaku tersebut sebagai tindakan yang diambil oleh auditor selama perjanjian yang mengurangi pengumpulan bukti yang tidak tepat secara efektif.

Auditor independen mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan sebuah perusahaan. Auditor harus menghasilkan audit yang berkualitas untuk mengurangi ketidakselarasan yang terjadi antara pihak manajemen dan para pemegang saham. Kualitas audit dapat diartikan sebagai probabilitas seorang auditor menemukan dan melaporkan adanya pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Adapun kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan tergantung dari kompetensi auditor, sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensi auditor. Beberapa faktor seperti pengalaman dengan klien, keahlian industri dan ketaatan terhadap SPAP mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

Penelitian menunjukkan hubungan antara individual lokus kendali eksternal dan kemauan untuk menggunakan manipulasi guna pencapaian tujuan individu. Donnelly *et al.* (2003) menyatakan bahwa penggunaan manipulasi, penipuan, taktik menjilat mungkin mencerminkan bagian dari eksternal untuk menilai pengaruh lingkungan agar lebih nyaman untuk pendekatan orientasi internal. Dalam konteks audit, manipulasi atau penipuan merupakan bentuk dari perilaku disfungsional. Perilaku tersebut mengartikan bahwa auditor memanipulasi proses audit yang diminta untuk mencapai tujuan kinerja individu. Ini sama halnya dengan mengurangi kualitas audit yang dihasilkan. Apabila auditor lebih memiliki lokus kendali internal, maka auditor tidak akan terpengaruh untuk melakukan perilaku disfungsional. Auditor tersebut akan berusaha untuk meningkatkan kualitas audit. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: Lokus kendali berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional audit.

Tekanan anggaran waktu diidentifikasi sebagai suatu potensi untuk meningkatkan penilaian audit dengan mendorong auditor lebih memilih informasi yang relevan dan menghindari penilaian yang tidak relevan. Brown dan King (2010) menyatakan

tekanan anggaran waktu berhubungan dengan tingkat stres dalam pekerjaan auditor dan perilaku auditor yang mungkin dapat mengurangi kualitas audit, meningkatkan kesalahan audit, dan meningkatkan litigasi eksposur perusahaan bersertifikat akuntan publik. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2: Tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi audit.

Beberapa penelitian menunjukkan kecenderungan auditor untuk melakukan penghentian langkah audit tanpa meneruskan pekerjaan tersebut dan melihat bahwa *premature sign-off* mengurangi kualitas audit. Sebagian besar auditor pernah melakukan *premature sign-off*. Karakteristik personal audit menunjukkan salah satu indikator dalam penerimaan perilaku *premature sign-off* dan *underreporting time* yang dapat menurunkan kualitas audit.

Perilaku disfungsi audit dapat dibuktikan oleh berbagai tindakan negatif seperti *premature sign-off*, mengambil tindakan yang kurang bijaksana seperti mengurangi ruang lingkup kinerja audit pada level yang disetujui, tidak tepat waktu dalam melakukan penugasan, kegagalan dalam melakukan investigasi isu yang relevan, kegagalan dalam menindaklanjuti rekomendasi audit, dan tindakan lain yang serupa. Perilaku disfungsi audit membawa dampak negatif terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh Kantor Akuntan Publik. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H3: Perilaku disfungsi audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa lokus kendali berhubungan signifikan dengan kinerja. Individu yang memiliki lokus kendali internal cenderung menggunakan tekanan atau desakan usaha yang lebih besar dibandingkan dengan individu yang memiliki lokus kendali eksternal ketika diyakini bahwa usaha nampak atau mengarah pada *reward*.

Hyatt dan Prawitt (2001) telah memberikan beberapa bukti bahwa lokus kendali internal berhubungan dengan peningkatan kinerja dan lokus kendali internal seharusnya memiliki tingkatan yang lebih tinggi dibanding lokus kendali dalam sebuah lingkungan audit. Hasil suatu kinerja audit dilihat dari kualitas audit sebuah Kantor Akuntan Publik. Apabila auditor memiliki lokus kendali internal maka diharapkan

mampu menghasilkan audit yang berkualitas. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H4: Lokus kendali berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Tekanan anggaran waktu merupakan penguangan kualitas audit (Coram, 2004). Tekanan waktu ditunjukkan untuk meningkatkan tingkat nafsu dan stres individu dan berdampak pada proses kognitif. Tekanan anggaran waktu mempunyai efek yang tidak diinginkan dalam keefektifan kerja audit. Dampak dari tekanan anggaran waktu dalam perilaku adalah pengaruh yang ditimbulkan dalam pembuatan keputusan penting (Coram, 2004). Semakin tinggi tekanan waktu yang dibebankan kepada auditor, auditor bekerja dengan tidak optimal karena auditor dipaksa untuk melakukan prosedur audit dengan waktu yang ditentukan sehingga mengurangi kualitas audit yang dihasilkan. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H5: Tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Penelitian menunjukkan hubungan antara individual lokus kendali eksternal dan kemauan untuk menggunakan manipulasi guna mencapai tujuan individu. Donnelly *et al.* (2003) menyatakan bahwa penggunaan manipulasi, penipuan, taktik menjilat mungkin mencerminkan bagian dari eksternal untuk menilai pengaruh lingkungan agar lebih nyaman untuk pendekatan orientasi internal. Dalam konteks audit, manipulasi atau penipuan merupakan bentuk dari perilaku disfungsi. Auditor yang memiliki lokus kendali internal tidak akan terpengaruh untuk melakukan manipulasi proses audit. Auditor akan bekerja sesuai kemampuan yang dimiliki dengan tidak melakukan perilaku disfungsi audit. Apabila auditor tidak melakukan perilaku disfungsi maka auditor akan menghasilkan kualitas audit yang baik. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H6: Perilaku disfungsi audit memediasi pengaruh lokus kendali terhadap kualitas audit.

Tekanan anggaran waktu berhubungan dengan tingkat stres dalam pekerjaan auditor dan perilaku auditor yang mungkin dapat mengurangi kualitas audit dan meningkatkan kesalahan audit. Perilaku disfungsi audit merupakan masalah penerimaan

yang berhubungan dengan berkurangnya kualitas audit. Perilaku disfungsi audit ini termasuk tindakan seperti sebagai tidak mengumpulkan cukup bukti, tidak melakukan langkah program audit, *premature sign-off* pada program audit tanpa menyelesaikan tugas audit, dan tidak melaporkan waktu yang seharusnya dihabiskan untuk melakukan tugas-tugas khusus audit. Auditor akan berperilaku disfungsi audit untuk memenuhi tekanan waktu yang diberikan kepada auditor. Auditor beranggapan apabila tekanan waktu terpenuhi maka ia berkinerja baik. Jadi dapat disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H7: Perilaku disfungsi audit memediasi pengaruh antara tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit.

Responden dalam penelitian ini adalah para auditor yang bekerja pada KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jakarta.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang didapat dari jawaban kuesioner yang diberikan kepada responden melalui pertanyaan yang diajukan oleh peneliti. Pendistribusian kuesioner dengan cara peneliti mendatangi langsung responden penelitian yaitu auditor yang bekerja pada KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jakarta. Masing-masing KAP menerima sebanyak 10 kuesioner untuk diisi oleh 10 auditor dengan total keseluruhan kuesioner yang dibagikan sebanyak 120 kuesioner.

Dalam pengembalian kuesioner tergantung pada ketersediaan responden untuk mengisi kuesioner. Jika responden bersedia untuk langsung mengisi kuesioner, maka kuesioner dikembalikan pada saat itu juga. Sedangkan jika responden meminta waktu pengisian yang lebih lama dengan alasan untuk pemahaman yang lebih mendalam mengenai kuesioner, maka pengembalian kuesioner dilakukan pada waktu yang disepakati den-

Tabel 1
Nama dan Alamat Kantor Akuntan Publik

No.	Nama	Alamat
1	KAP Bismar, Muntalib & Yunus (Cab)	Jln. Soka No. 24 Baciro, Yogyakarta 55225
2	KAP Hadiono	Jln. Kusbini No. 27 Yogyakarta
3	KAP Hadori Sugiarto Adi & Rekan	Jln. Prof. Dr. Sarjito No. 9 Yogyakarta 55223
4	KAP Drs. Henry & Sugeng	Jln. Gajah Mada No. 22 Yogyakarta
5	KAP Drs. Inaresjz Kemalawarta	Jln. Ringin Putih No.7 Prenggan, Kota Gede, Yogyakarta
6	KAP Drs. Kumalahadi	Jln. Kranji No. 90 Serang Baru Mudal, Sariharjo, Ngaglik, Sleman, Yogyakarta
7	KAP Drs. Soeroso Donosapoetro, MM	Jln. Beo No. 49 Demangan Baru, Yogyakarta
8	KAP Dra. Sri Suharni	Jln. Babarsari No. 13 UH Yogyakarta
9	KAP Anwar & Rekan (Member of DFK International)	Gedung Permata Kuningan Lantai 5 Jln. Kuningan Mulia Kav 92 Jakarta 12980
10	KAP Tjendrajaja & Handoko Tomo	Jln. Sisingamangaraja No. 26 Lantai 2 Kebayoran Baru, Jakarta Selatan
11	KAP Kosasih, Nurdiyaman, Tjahjo & Rekan	Gedung Jaya Lantai 4 Jln. M. H Thamrin No. 12 Jakarta Pusat
12	KAP Hendrawinata Eddy & Siddharta (Member Firm Kreston International)	Intiland Tower Lantai 18 Jln. Jend. Sudirman Kav 32 Jakarta 10220

gan peneliti. Pengumpulan data penelitian ini dimulai dari tanggal 20 Juni 2012 sampai dengan tanggal 31 Juli 2012.

Setelah kuesioner terkumpul, hal pertama yang dilakukan adalah pengujian validitas instrumen kuesioner. Validitas adalah ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan suatu instrumen. Suatu instrumen dikatakan valid bila mempunyai validitas yang tinggi, sebaliknya instrumen yang kurang valid berarti memiliki validitas yang rendah. Suatu instrumen dikatakan valid apabila mampu mengukur apa yang diinginkan dan mampu mengungkapkan data dari variabel yang diteliti secara tepat. Dalam penelitian ini digunakan validitas internal dengan cara analisis faktor. Analisis faktor merupakan metode statistik yang digunakan untuk meringkas informasi dalam jumlah banyak yang dihasilkan dari proses pengukuran (berupa konsep-konsep) menjadi sejumlah dimensi atau konstruk yang lebih kecil. Pengujian validitas tiap item pertanyaan dilakukan dengan menghitung korelasi *pearson product moment* antara skor item dengan skor total. Suatu item pertanyaan dikatakan valid jika nilai koefisien korelasi lebih kecil dari nilai r_{tabel} , yaitu 0,8 pada tingkat signifikansi 5%.

Instrumen pertanyaan yang valid kemudian diuji reliabilitasnya. Reliabilitas menunjuk pada suatu instrumen bahwa suatu instrumen cukup dapat dipercaya untuk digunakan sebagai alat pengumpul data karena instrumen tersebut sudah baik. Teknik yang digunakan dalam uji reliabilitas adalah reliabilitas konsistensi internal. Untuk mengukur konsistensi internal digunakan pengujian *cronbach's alpha*, yaitu koefisien reliabilitas yang menunjukkan seberapa baik item pertanyaan dalam suatu instrumen berkorelasi positif dengan item pertanyaan lainnya.

Instrumen pertanyaan yang memenuhi syarat validitas dan reliabilitas kemudian dianalisis dengan menggunakan teknik *Structural Equation Model* (SEM). Pada dasarnya SEM adalah sebuah teknik konfirmatori yang dipergunakan untuk menguji hubungan kausalitas ketika perubahan yang terjadi atas satu variabel diasumsikan menghasilkan perubahan pada variabel lain didasarkan pada teori yang ada. Kajian teoritis dipergunakan untuk pengembangan model yang dijadikan dasar untuk langkah-langkah selanjutnya. Konstruk dan dimensi-dimensi yang akan diteliti dari model teoritis telah dikembangkan pada telaah teoritis

dan pengembangan hipotesis. Konstruk-konstruk yang terbentuk adalah konstruk endogen (lokus kendali dan tekanan anggaran waktu), konstruk *intervening* (perilaku disfungsi audit), dan konstruk eksogen (kualitas audit).

Model kerangka pemikiran teoritis yang sudah dibangun selanjutnya ditransformasikan ke dalam bentuk diagram alur (*path diagram*) untuk menggambarkan hubungan kausalitas dari konstruk model tersebut. *Path diagram* merupakan representasi grafis mengenai bagaimana beberapa variabel pada suatu model berhubungan satu sama lain yang memberikan suatu pandangan menyeluruh mengenai struktur model. Teknik statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah *Structural Equation Model* (SEM). Pengujian secara simultan pengaruh lokus kendali dan tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit dengan mediasi perilaku disfungsi audit dilakukan dengan model persamaan struktural dengan pendekatan dua tahap (*two-step approach*).

Teknik analisis dengan menggunakan pendekatan dua tahap telah digunakan dalam banyak penelitian berbasis SEM. *Score composite* digunakan untuk setiap konstruk model dengan tujuan untuk mengurangi kesulitan dalam memproses data yang kompleks dan jumlah sampel yang relatif kecil. Kelebihan penggunaan *score composite* adalah mampu mengurangi jumlah parameter estimasi sehingga diperoleh rasio atau perbandingan antara jumlah indikator variabel dengan kecukupan jumlah sampel yang dapat diterima. Model penelitian ini dibangun dengan 4 (empat) konstruk (lokus kendali, tekanan anggaran waktu, perilaku disfungsi audit, dan kualitas audit). Setiap konstruk diwakili oleh indikator tunggal (*single multi-item indicators*). Indikator tunggal variabel konstruk diperoleh dari hasil perkalian *factor score weights* (bobot) dengan *score* (nilai) dari jawaban responden untuk masing-masing indikator kemudian dijumlah sehingga menghasilkan *score composite indicator*.

Dalam penelitian ini, konstruk laten diukur dengan indikator tunggal. Setiap indikator terdiri atas beberapa skala. Meskipun digunakan indikator tunggal belum tentu diperoleh pengukuran konstruk yang sempurna. Oleh karena itu kesalahan pengukuran (*measurement error*) harus diestimasi. Kesalahan pengukuran akan disesuaikan (*fixed*) dengan konstruk eksogen dan endogen terhadap indikatornya (λ).

Two step approach SEM dalam penelitian ini dianalisis dengan menggunakan program AMOS. Permodelan dengan SEM memungkinkan dijawabnya pertanyaan penelitian secara dimensional. Model persamaan struktural (SEM) adalah sekumpulan teknik-teknik statistikal yang memungkinkan pengujian sebuah rangkaian hubungan relative rumit secara simultan. Keunggulan aplikasi SEM dalam penelitian manajemen adalah karena kemampuannya untuk mengkonfirmasi dimensi-dimensi dari sebuah konsep atau faktor yang sangat lazim digunakan dalam manajemen serta kemampuannya untuk mengukur pengaruh hubungan-hubungan yang secara teoritis ada.

HASIL PENELITIAN

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan sebanyak 100 kuesioner kepada responden, yang dipilih dengan teknik *purposive sampling* yang melibatkan para auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di Yogyakarta dan Jakarta. Jumlah kuesioner yang

kembali sebanyak 69 eksemplar. Seluruh jawaban responden dapat diolah dan dianalisa lebih lanjut. Dengan demikian tingkat pengembalian (*respon rate*) dari kuesioner yang disebarakan sebesar 69%.

Responden laki-laki dalam penelitian ini sebanyak 35 orang dari total 69 responden. Presentase responden perempuan dalam penelitian ini sebesar 49% atau sebanyak 34 orang. Responden berdasarkan jabatan yang dominan adalah auditor junior dengan persentase 88%. Jumlah auditor senior sebanyak 8 orang dengan persentase 12%.

Uji validitas dilakukan untuk melihat apakah *item* pertanyaan yang digunakan dalam penelitian mampu mengukur apa yang ingin diukur oleh peneliti. Analisis faktor digunakan untuk menguji validitas suatu rangkaian kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid bila memiliki nilai faktor lebih besar dari 0,5. Analisis faktor dilakukan secara per variabel, yaitu lokus kendali (LK), tekanan anggaran waktu (TA), perilaku disfungsi audit (PD), dan kualitas audit (KA).

Tabel 2
Hasil Uji Validitas Variabel Lokus Kendali

Kode	Item Pertanyaan	Faktor	Status
LK1	Bekerja merupakan cerminan jati diri saya.	0,620	Valid
LK2	Saya akan melakukan usaha apapun untuk mencapai yang saya inginkan.	0,580	Valid
LK3	Jika saya tahu apa yang saya inginkan dari suatu pekerjaan, maka saya bisa mendapatkan pekerjaan sesuai dengan keinginan saya.	0,590	Valid
LK4	Bila saya merasa kurang senang terhadap suatu keputusan yang dibuat atasan, saya harus berani mempertanyakan keputusan tersebut.	0,629	Valid
LK7	Pada umumnya orang dapat melakukan pekerjaan dengan baik jika mereka mau berusaha.	0,677	Valid
LK8	Untuk mendapatkan pekerjaan yang bagus saya harus memiliki koneksi.	0,651	Valid
LK14	Seseorang yang berkinerja dengan baik pasti akan mendapatkan imbalan yang sesuai.	0,626	Valid

Variabel lokus kendali digambarkan dalam item pertanyaan LK1, LK2, LK3, LK4, LK7, LK8, LK14 dari 16 pertanyaan dan nilai reliabilitas untuk lokus kendali adalah 0,709.

Variabel tekanan anggaran waktu digambarkan dalam item pertanyaan TA1, TA6, TA9 dari 9 pertanyaan dan nilai reliabilitas untuk tekanan anggaran

waktu adalah 0,615.

Variabel perilaku disfungsi audit digambarkan dalam item pertanyaan PD2, PD3, PD6, PD7, PD8, PD9, PD10, PD11, PD12 dari 12 pertanyaan dan nilai reliabilitas untuk perilaku disfungsi audit adalah 0,954.

Tabel 3
Hasil Uji Validitas Variabel Tekanan Anggaran Waktu

Kode	Item Pertanyaan	Faktor	Status
TA1	Anggaran waktu mengganggu pelaksanaan audit yang tepat.	0,736	Valid
TA6	Terdapat konflik antara konsep anggaran waktu dan pengumpulan bukti yang cukup kompeten.	0,796	Valid
TA9	Tekanan dari anggaran waktu mengarah kepada perputaran staf dan senior auditor	0,742	Valid

Tabel 4
Hasil Uji Validitas Variabel Perilaku Disfungsi Audit

Kode	Item Pertanyaan	Faktor	Status
PD5	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit kas.	0,908	Valid
PD3	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit piutang.	0,873	Valid
PD6	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit pemeriksaan aset tetap.	0,844	Valid
PD7	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit penggajian.	0,870	Valid
PD8	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit utang dagang	0,892	Valid
PD9	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit utang jangka panjang dan utang lainnya.	0,796	Valid
PD10	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit ekuitas pemilik	0,753	Valid
PD11	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit biaya atau pengeluaran	0,864	Valid
PD12	Menurut opini saya, <i>premature sign-off</i> secara umum dapat terjadi pada fase audit pengakuan pendapatan	0,903	Valid

Tabel 5
Hasil Uji Validitas Variabel Kualitas Audit

Kode	Item Pertanyaan	Faktor	Status
KA1	Saya memiliki pengetahuan dan pengalaman mengaudit yang cukup atas suatu entitas yang diaudit.	0,813	Valid
KA5	Saya bersikap independen terhadap instansi yang diaudit.	0,826	Valid
KA6	Saya selalu melatih diri dan bertindak hati-hati, cermat dan seksama (<i>due audit care</i>) dalam pelaksanaan audit.	0,823	Valid
KA11	Saya memiliki standar teknik pemeriksaan yang tinggi dan mempunyai pengetahuan mengenai akuntansi dan auditing.	0,843	Valid

Variabel kualitas audit digambarkan dalam item pertanyaan KA1, KA5, KA6, KA11 dari 12 pertanyaan dan nilai reliabilitas untuk faktor kualitas audit adalah 0,863.

Nilai *cronbach's alpha* menunjukkan konsistensi responden dalam memberikan tanggapan terhadap keseluruhan item yang mewakili pengukuran suatu variabel tertentu. Nilai memenuhi syarat apabila di atas 0,6.

Uji terhadap hipotesis model menunjukkan bahwa model ini sesuai dengan data atau *fit* terhadap data yang digunakan dalam penelitian terbukti dengan *goodness of fit* model yang mencapai 0,999. GFI model telah mencapai syarat minimum GFI, yaitu 0,90. Model ini dapat diterima dan diolah dengan menggunakan SEM. Berikut ini merupakan tabel yang menunjukkan ringkasan hasil pengujian hipotesis.

Tabel 6
Uji Reliabilitas Data

Variabel/Dimensi	Reliabilitas Item-item yang Valid	
Lokus Kendali	<i>Alpha</i>	0,709
	<i>Item</i>	LK1I, LK2I, LK3I, LK4I, LK7I, LK8I, LK14I
Tekanan Anggaran Waktu	<i>Alpha</i>	0,615
	<i>Item</i>	T1, T6, T9
Perilaku Disfungsional Audit	<i>Alpha</i>	0,952
	<i>Item</i>	P5b, P5c, P5f, P5g, P5h, P5i, P5j, P5k, P5l

Tabel 7
Analisis Deskriptif Data

Var.	<i>Cronbach's alpha</i>	Mean	Std. Deviasi	LK	T	P	KA
LK	0,709	4,76046	0,450840	1	-	-	-
TA	0,615	2,70417	0,535584	0,053	1	-	-
PD	0,952	3,75188	1,294543	0,300*	-0,015	1	-
KA	0,863	4,15878	0,359560	0,190	0,341**	-0,233	1

Tabel 8
Hasil pengujian Hipotesis

	Hipotesis	Estimasi Standar	Kesalahan Standar	Rasio Kritis	Prob	Hasil Uji
H1	Lokus kendali berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsi audit.	0,361	0,140	2,576	0,010	Tidak didukung
H2	Tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi audit.	-0,040	0,150	-0,267	0,789	Tidak didukung
H3	Perilaku disfungsi audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.	-0,370	0,133	-2,778	0,005	Didukung

Tabel 9
Hasil Pengujian Mediasi

Hubungan	Tanpa Mediasi		Dengan Mediasi Perilaku Disfungsi Audit		Hasil Uji
	Estimasi Standar	Prob	Estimasi Standar	Prob	
LK → KA	0,238	0,112	0,379	0,016	Tidak didukung
TA → KA	0,463	0,004	0,458	0,004	Tidak didukung

PEMBAHASAN

Hipotesis 1 yaitu pengaruh lokus kendali terhadap perilaku disfungsi audit terbukti secara signifikan dengan $P < 0,05$. Akan tetapi nilai $\beta = 0,361$ yang menandakan adanya pengaruh positif dan bertentangan dengan hipotesis yang diajukan. Seorang auditor memiliki lokus kendali mengartikan bahwa auditor memiliki kemampuan dan pengetahuan lebih baik dalam bidang auditing dan akuntansi. Kemampuan dan pengetahuan yang dimiliki auditor tersebut digunakan untuk memanipulasi proses audit agar proses audit dapat berjalan dan menghasilkan audit yang berkualitas. Manipulasi proses audit yang dilakukan auditor merupakan perilaku disfungsi audit. Jadi semakin individu tersebut mempunyai lokus kendali tinggi maka ia akan mempunyai pengetahuan dan kemampuan yang tinggi untuk melakukan perilaku disfungsi audit. Selain itu lokus kendali juga berhubungan dengan ke-

mampuan dan tindakan auditor dalam bekerja. Lokus kendali yang terdapat pada diri auditor mempengaruhi kinerja auditor untuk mencapai yang tujuan dengan cara memanipulasi proses audit.

Hasil pengujian hipotesis 2 tidak mampu menjawab dugaan peneliti bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi audit karena mempunyai tingkat signifikansi $P = 0,789$ ($P > 0,05$, tidak signifikan) dan $\beta = -0,040$. Tekanan anggaran waktu merupakan faktor penyebab stres yang dialami oleh auditor. Pemberian anggaran waktu terhadap kinerja auditor akan menambah stres yang dirasakan oleh auditor sehingga auditor akan melakukan perilaku disfungsi audit untuk menyelesaikan proses audit. Jika melihat nilai rata-rata tekanan anggaran waktu 2,70417, menandakan bahwa auditor kurang merasakan adanya tekanan anggaran waktu. Auditor tidak merasakan stres dalam melakukan proses audit karena auditor menikmati pekerjaan sehingga auditor

tidak melakukan perilaku disfungsional. Tekanan anggaran waktu merupakan faktor pendorong tidak berjalannya prosedur audit. Apabila auditor tidak mengalami adanya tekanan anggaran waktu maka auditor akan melakukan semua prosedur audit yang ditentukan tanpa melakukan perilaku disfungsional audit. Penunjukan KAP dilakukan pada RUPS perusahaan yang biasanya dilakukan setelah menyerahkan laporan keuangan yang telah diaudit kepada Bapepam. Hal ini mempengaruhi penunjukan KAP untuk audit tahun berikutnya menjadi lebih awal. Dengan demikian, auditor tidak mengalami tekanan anggaran waktu. Di sisi lain, biaya yang ditawarkan oleh perusahaan pengguna jasa audit sesuai dengan tarif yang ditentukan oleh KAP sehingga auditor dapat melaksanakan seluruh prosedur audit yang ditetapkan oleh KAP.

Hasil pengujian hipotesis 3 menyatakan perilaku disfungsional audit terbukti memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit. Auditor melakukan perilaku disfungsional seperti *premature sign off* menyebabkan laporan audit yang dihasilkan tidak berkualitas. Hal ini dibuktikan dengan hasil pengujian pengaruh perilaku disfungsional terhadap kualitas audit yang mencapai $P=0,005$ dengan $\beta=-0,370$. Hal tersebut sejalan dengan dugaan peneliti tentang pengaruh negatif antara perilaku disfungsional audit terhadap kualitas audit. Manipulasi proses audit merupakan bentuk perilaku disfungsional audit. Semakin banyak manipulasi proses audit yang dilakukan auditor akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

Hasil pengujian hipotesis 4 menunjukkan pengaruh lokus kendali dengan kualitas audit memiliki hubungan positif dan signifikan dengan nilai $P<0,05$ dan $\beta=0,350$. Lokus kendali merupakan kemampuan yang dimiliki individu untuk mencapai keberhasilan kinerja. Auditor yang memiliki lokus kendali internal memiliki kemampuan dan pengetahuan dibidang auditing dan akuntansi. Berdasarkan kemampuan dan pengetahuan yang dimiliki oleh auditor tersebut akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan. Hasil suatu kinerja audit dilihat dari kualitas audit yang dihasilkan seorang auditor.

Hasil pengujian hipotesis 5 mampu menjawab dugaan peneliti bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap kualitas audit dengan tingkat signifikansi $P=0,01$ ($p<0,05$). Namun tekanan waktu membawa pengaruh positif terhadap kualitas audit

dengan $\beta=0,436$. Auditor merasa diberi target untuk menyelesaikan proses audit sesuai dengan waktu yang ditentukan. Cara mengatasi stres dilakukan dengan cara melakukan kontrol terhadap pemicu stres. Auditor menganggap stres yang dirasakan merupakan motivasi untuk mengontrol kinerja mereka. Ketika auditor diberi tekanan untuk mencapai target dalam menyelesaikan proses audit yang ditentukan maka auditor akan semakin bekerja keras untuk mencapai kualitas audit yang diharapkan. Tekanan anggaran waktu dijadikan motivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan. Pengujian hipotesis 6 berhubungan dengan pengujian hipotesis 1 dan hipotesis 3. Terdapat hubungan langsung antara lokus kendali dengan kualitas audit. Peneliti memberi variabel mediasi perilaku disfungsional audit untuk meningkatkan hubungan antara lokus kendali terhadap kualitas audit. Setelah dilakukan pengujian hipotesis, hasil penelitian menunjukkan bahwa ada hubungan antara lokus kendali terhadap kualitas audit, lokus kendali terhadap perilaku disfungsional audit, dan perilaku disfungsional audit terhadap kualitas audit.

Pengujian berikutnya dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel mediasi. Hasil pengujian kedua, menunjukkan bahwa pengaruh lokus kendali terhadap kualitas audit lebih kecil dibandingkan dengan pengaruh lokus kendali terhadap kualitas audit dengan melalui perilaku disfungsional audit. Hal tersebut bertentangan dengan dugaan awal bahwa perilaku disfungsional audit memediasi hubungan antara lokus kendali terhadap kualitas audit.

Pengujian hipotesis 1 menyatakan bahwa auditor mempunyai lokus kendali tinggi maka semakin meningkatkan perilaku disfungsional dan mengurangi kualitas audit. Auditor memiliki kemampuan dan pengetahuan dibidang auditing dan akuntansi sehingga menghasilkan audit yang berkualitas. Pada Kantor Akuntan Publik yang menjadi objek penelitian ini jarang terjadi perilaku disfungsional yang dilakukan oleh auditor. Hal ini ditandai dengan nilai rata-rata perilaku disfungsional sebesar 3,75188 (nilai rata-rata tertinggi 5) sehingga perilaku disfungsional tidak dapat dijadikan sebagai variabel mediasi.

Pengujian hipotesis 7 berhubungan dengan hipotesis 2 dan hipotesis 5. Hipotesis 5 membuktikan bahwa terdapat hubungan langsung antara tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit dan hubungan

langsung antara perilaku disfungsional audit dengan kualitas audit. Namun hipotesis 2 tidak memberi pengaruh signifikan antara tekanan anggaran waktu dengan perilaku disfungsional. Hipotesis 7 tidak dapat menguji hubungan tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit dengan memberikan pengaruh tidak langsung melalui perilaku disfungsional audit.

Auditor tidak merasa stress dengan tekanan anggaran waktu yang diberikan sehingga tidak membawa pengaruh terhadap perilaku disfungsional audit. Pernyataan tersebut dibuktikan dengan nilai rata-rata tekanan anggaran waktu sebesar 2,70417 (nilai rata-rata tertinggi 5) sehingga perilaku disfungsional tidak dapat dijadikan variabel mediasi.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Penelitian ini menguji pengaruh lokus kendali dan tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit yang dimediasi oleh perilaku disfungsional audit pada auditor yang bekerja di KAP Yogyakarta dan Jakarta. Hasil pengujian yang dilakukan mendukung adanya pengaruh positif antara lokus kendali terhadap perilaku disfungsional audit. Auditor memiliki lokus kendali internal yaitu pemahaman dan pengetahuan dalam bidang auditing dan akuntansi. Kemampuan dan pengetahuan yang dimiliki auditor tersebut digunakan untuk memanipulasi proses audit agar proses audit dapat berjalan dan menghasilkan audit yang berkualitas. Manipulasi proses audit yang dilakukan auditor merupakan perilaku disfungsional audit. Selanjutnya, tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional audit. Auditor kurang merasakan adanya tekanan anggaran waktu. Auditor tidak merasakan stres dalam melakukan proses audit dan menikmati pekerjaan sehingga auditor tidak melakukan perilaku disfungsional.

Perilaku disfungsional audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Auditor yang melakukan tindakan disfungsional audit akan berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin banyak manipulasi proses audit yang dilakukan auditor akan mengurangi kualitas audit yang dihasilkan. Pengujian selanjutnya menyatakan terdapat pengaruh positif antara lokus kendali dengan kualitas audit. Auditor yang memiliki lokus kendali internal

memiliki kemampuan dan pengetahuan dibidang auditing dan akuntansi. Berdasarkan kemampuan dan pengetahuan yang dimiliki oleh auditor tersebut akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan. Tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini dapat terjadi karena ketika auditor diberi tekanan untuk mencapai target dalam menyelesaikan proses audit yang ditentukan maka auditor akan semakin bekerja keras untuk mencapai kualitas audit yang diharapkan. Tekanan anggaran waktu dijadikan motivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan. Perilaku disfungsional tidak dapat memediasi pengaruh antara lokus kendali dengan kualitas audit. Auditor memiliki kemampuan dan pengetahuan dibidang auditing dan akuntansi sehingga menghasilkan audit yang berkualitas. Pada Kantor Akuntan Publik yang menjadi objek penelitian ini jarang terjadi perilaku disfungsional audit sehingga perilaku disfungsional tidak dapat dijadikan sebagai variabel mediasi. Perilaku disfungsional audit tidak dapat memediasi pengaruh tekanan anggaran waktu dengan kualitas audit. Hal ini disebabkan bahwa tidak ada hubungan antara variabel tekanan anggaran waktu dengan variabel perilaku disfungsional audit. Dalam hal ini auditor tidak merasakan adanya tekanan dalam anggaran waktu yang diberikan sehingga auditor merasa nyaman dan auditor tidak perlu melakukan perilaku disfungsional audit untuk menghasilkan kualitas audit yang diharapkan. Dengan demikian, perilaku disfungsional audit tidak dapat dijadikan variabel mediasi.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan ada beberapa saran untuk penelitian-penelitian berikutnya antara lain peneliti diharapkan tidak menggunakan data persepsian untuk mengukur kualitas audit agar dapat menggambarkan kualitas audit yang sebenarnya, peneliti diharapkan melihat karakteristik responden untuk mengukur tingkat stres auditor dalam menghadapi tekanan anggaran waktu, faktor pendidikan auditor dan pengalaman auditor berpengaruh terhadap lokus kendali, dan penelitian selanjutnya juga dapat memperluas responden yang digunakan dalam penelitiannya, hal ini dimaksudkan agar hasil penelitian dapat digunakan secara umum dan bukan hanya digunakan untuk wilayah tertentu. Perluasan sampel ini diharapkan akan

dapat menjangkau KAP secara nasional sehingga hasil penelitian akan dapat digeneralisasi secara luas yaitu pada tingkat nasional.

DAFTAR PUSTAKA

- Browrin, Anthony and King, James. 2010. "Time Pressure, Task Complexity, and Audit Effectiveness". *Managerial Auditing Journal*, 25:160-181.
- Coram, Paul. 2004. "The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity of Commit Reduce Audit Quality Acts under Time Baudgert Pressure". *Auditing: A journal of practice & theory*, 23 (2): 159-167.
- Donnelly, David. P., Jeffry. J. Quirin, and David. O. Bryan. 2003. "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors Personal Characteristics." *Behavioral Research in Accounting* 15:88-110.
- . 2005. "Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effect of Locus of Control, Organizational Commitment, and Position". *The Journal of Applied Business Research*, 19:95-108.
- Hyatt, Troy A. and Prawitt, Douglas F. 2001. "Does Congruence between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance". *The Accounting Review*, 76:263-274.