

# KUALITAS AUDIT

Badan Pengawas Daerah

ideas  
PUBLISHING

Rio Monoarfa

KUALITAS AUDIT Badan Pengawas Daerah

# KUALITAS AUDIT

Badan Pengawas Daerah

Rio Monoarfa

ideas  
PUBLISHING

Alamat : Jl. Ir. Joesoef Dalie (Ex Pangeran Hidayat) No.110 Kota Gorontalo 96128  
Surel : infoideaspublishing@gmail.com  
Website : www.ideaspublishing.co.id



ideas  
PUBLISHING

**KUALITAS AUDIT  
BADAN PENGAWAS DAERAH**

**Rio Monoarfa**



Gorontalo, 2018

IP.047.08.2018

---

**KUALITAS AUDIT  
BADAN PENGAWAS DAERAH**

**Rio Monoarfa**

Pertama kali diterbitkan oleh **Ideas Publishing**, Agustus 2018

Alamat: Jalan Pangeran Hidayat No. 110 Kota Gorontalo

Surel: [infoideaspublishing@gmail.com](mailto:infoideaspublishing@gmail.com)

Anggota Ikapi, No. 0001/ikapi/gtlo/II/17

ISBN : 978-602-5878-20-6

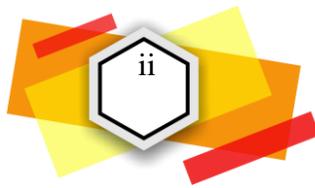
Penyunting: Mira mirnawati

Penata Letak: Yulin Kamumu

Sampul: Wisnu Wijanarko

---

Hak cipta dilindungi oleh undang-undang  
dilarang mengutip atau memperbanyak sebagian  
atau seluruh isi buku ini tanpa izin tertulis dari penerbit



## DAFTAR ISI

Daftar isi.....	iii
Prakata .....	v
<b>BAB 1</b>	
<b>Sistem Audit di Badan Pengawas Daerah.....</b>	<b>1</b>
<b>BAB II</b>	
<b>Urgensi Reformasi <i>Time Budget Pressure</i> untuk Menghindari Perilaku Disfungsional Auditor di Badan Pengawas Daerah .....</b>	<b>5</b>
<b>BAB III</b>	
<b><i>Time Budget Pressure</i> .....</b>	<b>11</b>
<b>BAB IV</b>	
<b>Perilaku Disfungsional (<i>Dysfunctional Behavior</i>).....</b>	<b>21</b>
A. Konsep Dasar Perilaku Disfungsional.....	21
B. Fokus Dimensi Perilaku Disfungsional.....	27
C. Penyebab Terjadinya Perilaku.....	39
D. Upaya Meminimalisasi Perilaku Disfungsional pada Proses Audit .....	33
<b>BAB V</b>	
<b>Kualitas Audit .....</b>	<b>47</b>
<b>BAB VI</b>	
<b>Kajian-Kajian Ilmiah tentang <i>Time Budget Pressure</i> 59</b>	
A. <i>Time Budget Pressure and Filtering of Time         Practice in Internal Audit</i> oleh Ali N Azad Tahun 1994 .....	60



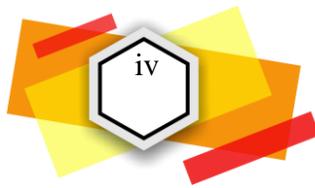
B. <i>Auditor time budget pressure: consequences and antecedents</i> David T.Otley and Bernard J. Pierce Tahun 1996 .....	62
C. <i>The Operation of Control Systems in Large Audit Firms</i> oleh (Otley et al., 1996a) .....	63
D. <i>The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitatif Aspects of Misstatemens Indicative of Potensial Fraudulent Final</i> .....	65
E. <i>The Effect of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance</i> Paul Coram, Juliana Ng and David Woodliff, (2001) .....	66
F. <i>Auditors' perception of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country</i> Teerooven Soobaroyen And Chelven Chengabroyan, (2005) .....	67

## **BAB VII**

### **Sebuah Penelitian tentang Kualitas Audit**

<b>di Bawasda Provinsi Gorontalo</b> .....	<b>69</b>
A. Bawasda Provinsi Gorontalo .....	69
B. Detail Penelitian.....	73
C. Hasil Penelitian.....	77

<b>Daftar Pustaka</b> .....	<b>79</b>
-----------------------------	-----------



## Prakata

Keperhatian pada perkembangan perilaku kinerja auditor menjadi cikal bakal munculnya ide/gagasan untuk mencari tahu permasalahan yang terjadi di lapangan. Secara ilmiah, mengidentifikasi secara valid permasalahan yang terjadi tentu membutuhkan pencarian secara ilmiah juga sehingga hasilnya dapat dijadikan rujukan dan terutama bermanfaat bagi masyarakat. Oleh karena itu teretuslah ide penelitian yang menggali permasalahan yang fokus pada perilaku kinerja auditor pada proses audit.

Penelitian diharapkan akan memberikan manfaat khususnya pada para auditor dan umumnya masyarakat secara keseluruhan. Namun, hasil penelitian dengan bahasa ilmiah yang rumit tentu oleh sebagian auditor dan masyarakat umum tidak dipahami. Oleh karena itu, laporan hasil penelitian perlu dikemas ulang dengan bahasa yang lebih ringan dan mudah dipahami oleh pembaca. Oleh karena itu, lahirlah buku ini dengan harapan agar lebih dipahami oleh pembaca dari berbagai latar belakang pendidikan dan status sosial.



Buku ini memaparkan kajian mengenai kualitas audit khususnya di Badan Pengawas Daerah (Bawasda). Kualitas audit tidak selamanya sesuai harapan. Salah satunya adalah timbulnya perilaku yang kurang menyenangkan dari proses audit karena anggaran waktu audit (*audit time budget*). Perilaku yang kurang menyenangkan maksudnya yaitu perilaku auditor ketika merespon prosedur pengendalian yang diterapkan. Fakta ini memberikan kesan bahwa perilaku tersebut berhubungan kuat pada umumnya dengan sistem pengendalian dan anggaran waktu audit (*audit time budget*) pada khususnya (Otley, David T, & Bernard J. Pierce, 1996a).

*Time budget pressure* muncul karena berbagai faktor diantaranya tidak realistisnya perencanaan anggaran atau estimasi waktu terhadap program audit dan partisipasi (Cook, Ellen, & Kelley, 1991), (Otley et al., 1996a). *Time budget pressure* yang dihadapi oleh profesional dalam bidang pengauditan dapat menurunkan kualitas audit (Cook et al, 1988, Kelley et al 1999, Malone dan Robert, 1996, Otley dan Pierce, 1996); menimbulkan tingkat stress yang tinggi, dan mempengaruhi sikap, niat, dan perilaku auditor (DeZoort, 1998); mengurangi perhatian mereka



terhadap aspek kualitatif dari indikasi salah saji yang menunjukkan potensial kecurangan atas pelaporan keuangan (Braun, 2000); serta menaikkan efisiensi audit tapi menurunkan efektivitas audit (Mc. Daniel,1990).

Buku ini terdiri dari tujuh bab. Bab pertama membahas tentang sistem audit di badan pengawas daerah. Bab dua memaparkan tentang urgensi reformasi *time budget pressure* untuk menghindari perilaku disfungsional auditor di badan pengawas daerah. Bab tiga membahas tentang *time budget pressure*. Bab empat memaparkan perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*). Bab lima memaparkan tentang kualitas audit. Bab enam memaparkan kajian-kajian ilmu tentang *time budget pressure*. Bab tujuh membahas sebuah penelitian tentang kualitas audit di bawasda provinsi Gorontalo.

Buku ini diharapkan dapat bermanfaat bagi peningkatan kinerja audit di lingkungan pemerintahan Bawasda dan umumnya para auditor. Namun, buku ini diharapkan juga dapat bermanfaat bagi mahasiswa atau masyarakat umum yang tertarik pada profesi audit.

Gorontalo, Agustus 2018

Penulis



# **Bab I**

## **Sistem Audit di Badan Pengawas Daerah**

Badan Pengawasan Daerah (Bawasda) yang ada di daerah-daerah dimulai dari tingkat provinsi, kota, dan kabupaten merupakan salah satu Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) diharapkan menjadi institusi pemeriksa yang mandiri dan profesional. Berdasarkan Kepres Nomor 74 tahun 2001 tentang Tata Cara Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah, Kepmendagri dan Otonomi Daerah Nomor 17 Tahun 2001 tentang Pelimpahan Pengawasan Fungsional Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah Kepada Gubernur, Kepmenpan Nomor KEP/49/M.PAN/4/2005 tentang Kebijakan Pengawasan Nasional Aparat Pengawasan Intern Pemerintah tahun 2005 dan Program Kerja Pengawasan Tahunan Penyelenggaraan Pemerintah Pusat tahun 2005 serta gambaran visi dan misi pada umumnya tentang Bawasda menegaskan bahwa tugas dan fungsi Badan Pengawasan Daerah (Bawasda) diantaranya melakukan pemeriksaan keuangan daerah yang meliputi penyusunan dan pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), anggaran perusahaan-perusahaan milik daerah dan seluruh kekayaan daerah, melakukan pemeriksaaan kinerja, pemeriksaan kepatuhan, pemeriksaan untuk tujuan tertentu serta tindak lanjut hasil pemeriksaan.

Pada umumnya untuk menunjang kegiatan pemeriksaan Bawasda sebagai salah satu institusi daerah mendapatkan anggaran yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) pemerintah masing-masing daerah. Jumlah alokasi anggaran hampir seluruh daerah biasanya mengalami kenaikan setiap tahun, namun dari segi proses pengusulan dan penetapan anggaran dalam APBD mengalami penurunan hampir setiap tahunnya. Sesuai dengan perundang-undangan yang berlaku, yakni diantaranya Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2001 dinyatakan bahwa Rencana Anggaran Satuan Kerja (RASK) merupakan media pengusulan anggaran dari masing-masing dinas di daerah termasuk di dalamnya Bawasda yang kemudian disatukan dalam Rencana Anggaran Pendapatan dan Belanja daerah (RAPBD) untuk selanjutnya diberikan dan dibahas bersama dengan pihak DPRD masing-masing daerah guna mendapatkan persetujuan dan penetapannya menjadi APBD. Perincian APBD digambarkan dalam Dokumen Anggaran Satuan Kerja (DASK) yang ditetapkan oleh masing-masing kepala daerah yang dalam hal ini Gubernur, Walikota, dan Bupati.

Umumnya, RASK dan DASK dari tahun ke tahun sebagai alokasi anggaran yang diusulkan dan ditetapkan mengalami perbedaan yang cukup signifikan. Hal tersebut memberikan dampak terhadap alokasi anggaran Bawasda dari

masing-masing daerah yang dinilai cenderung kurang bila dibandingkan dengan peruntukan semua operasionalnya terutama pada penentuan jumlah waktu pemeriksaan. Anggaran waktu (*Time Budget*) pemeriksaan sangat dipengaruhi oleh jumlah anggaran pemeriksaan yang ada. Bilamana anggaran yang diperoleh sedikit, maka anggaran waktu pemeriksaan juga akan sedikit.

Penurunan jumlah waktu pemeriksaan yang dipengaruhi oleh anggaran yang diterima tentunya memberikan kecenderungan anggaran waktu tersebut menjadi ketat (*budget tightness*). Akhirnya, kondisi tersebut memberikan tekanan psikologis terhadap para auditor di Bawasda masing-masing daerah terhadap pencapaian anggaran waktu yang ada yang dikenal sebagai *time budget pressure*. Pengetatan anggaran (*budget tightness*) sebagai ukuran dari tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*) dan sangat berhubungan dengan perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*) diantaranya *premature sign-off* dan *under-reporting of chargeable time* (Soobaroyen and Chengabroyan, 2005); dan merupakan penyebab penurunan dalam kualitas audit (Kelley and Margheim,1990; Willet and Page,1996; Otley and Pierce ,1996).

Untuk mencapai tugas dan fungsi Bawasda tersebut, maka diperlukan auditor-auditor yang memiliki kecakapan, profesionalisme, sikap mental, tekad, dan semangat yang

memadai dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya berdasarkan standar pemeriksaan pemerintah dan pedoman audit lainnya.

Tanggung jawab yang diemban menyebabkan posisi auditor berada dalam tekanan untuk dapat mengelola waktu dan anggaran yang ditetapkan dengan baik. Jika waktu dan anggaran yang telah ditetapkan tidak dapat dicapai maka auditor akan tetap melaporkan bahwa mereka telah mencapai target yang telah ditetapkan namun melalui eksploitasi beragam perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*) yang diantaranya adalah *premature sign-off* dan *under-reporting of chargeable time* (Otley dan Pierce,1996).

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dipahami bahwa pada dasarnya auditor baik sebagai seorang auditor internal maupun eksternal, baik yang bekerja di lingkungan swasta maupun pemerintahan akan mengalami tekanan, khususnya akibat anggaran waktu (*time budget*). Ketika auditor dihadapkan pada tuntutan penyelesaian tugas audit dengan tuntutan profesionalismenya sebagai seorang auditor dapat mempengaruhi kualitas audit. Oleh karena itu, *time budget pressure* mengakibatkan perilaku disfungsional yang berpengaruh terhadap kualitas audit.

## **BAB II**

### **Urgensi Reformasi *Time Budget Pressure* untuk Menghindari Perilaku Disfungsional Auditor di Badan Pengawas Daerah**

Sektor publik telah mengalami perubahan yang sangat pesat sejak memasuki era reformasi. Dua perubahan mendasar pada sektor publik meliputi perubahan pada sistem pemerintahan dan perubahan pada sistem keuangan pusat dan daerah (Mardiasmo, 2002). Pada sistem pemerintahan perubahan yang terjadi adalah berupa pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi yang luas, nyata dan bertanggung jawab. Sedangkan pada sistem keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah, adanya reformasi anggaran (*budgeting reform*), sistem pembiayaan (*financing reform*), sistem akuntansi (*accounting reform*), dan sistem pemeriksaan (*audit reform*) serta sistem manajemen keuangan daerah.

Reformasi sistem audit sangat diperlukan untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik (*public accountability*) oleh pemerintah karena hakikatnya kekayaan negara adalah milik rakyat. Masyarakat sebagai *principal* mempunyai hak terhadap dana publik yang dikelola oleh pemerintah. Sementara masyarakat sendiri

tidak mampu mengevaluasi laporan keuangan pemerintah secara menyeluruh sehingga diperlukan pihak yang profesional baik eksternal maupun secara internal dalam mengevaluasi laporan keuangan pemerintah yang biasa dikenal dengan auditor. Laporan audit berfungsi sebagai label jaminan mutu untuk para *principal* (Mardiasmo, 2002). *Committee on Basic Auditing Concept* (1973) meyakini peran audit sangat penting untuk memenuhi kebutuhan pemakai informasi akuntansi dengan jalan memberikan keyakinan dalam bentuk *value added* informasi dan mengkomunikasikan kepada si pemakai.

Berdasarkan hasil perhitungan yang sudah diteliti oleh penulis ditemukan adanya pengaruh *time budget pressure* dan perilaku disfungsional terhadap kualitas audit. Hasil tersebut sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh (Otley et al., 1996b) bahwa *time budget pressure* mempunyai hubungan dengan perilaku disfungsional dan berdampak pada kualitas audit.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa *time budget pressure* dan perilaku disfungsional berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Semakin tinggi *time*

*budget pressure* tanpa mengurangi perilaku disfungsional akan menurunkan kualitas audit.

Pada penelitian yang sama, ditemukan adanya pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Coram et al., 2001) (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) yang menyatakan bahwa *time budget pressure* mempengaruhi penurunan kualitas audit. Kemudian mendukung juga hasil penelitian yang dilakukan oleh (Braun, 2000) yang menyatakan bahwa pada tingkat *time budget pressure* yang tinggi menyebabkan auditor kurang memperhatikan dan memahami implikasi salah saji dan indikator-indikator potensi atas kecurangan pelaporan keuangan.

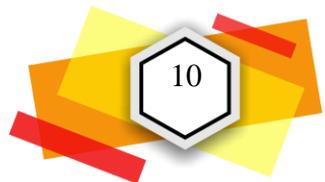
Namun penelitian di atas tidak mendukung hasil penelitian (Christina Sososutiksno, 2003) yang meneliti para auditor BPK dan BPKP dengan hasil penelitian menunjukkan bahwa *time budget pressure* mempunyai hubungan positif dengan kualitas audit, sedangkan dalam penelitian yang dilakukan penulis menunjukkan hasil yaitu terdapatnya hubungan negatif antara *time budget pressure* dan kualitas audit. Penulis menduga hal tersebut karena perbedaan karakteristik antara auditor sebagai responden

dalam penelitian, yang mana dari segi pengalaman dan tingkat serta disiplin ilmu yang dimiliki oleh auditor BPK dan BPKP lebih mantap dan relevan sebagai seorang auditor ideal atau dapat dikatakan lebih profesional bila dibandingkan dengan auditor Bawasda, sehingga dampak tekanan akibat anggaran waktu terhadap kualitas audit dapat saja dipengaruhi oleh profesionalisme seorang auditor. Penulis juga menduga mungkin saja pengalokasian anggaran sebagai pedoman juga dalam penetapan anggaran waktu dalam menunjang kegiatan operasional pemeriksaan yang ada di lingkungan BPK dan BPKP sudah lebih realitis atau lebih ideal bila dibandingkan di lingkungan Bawasda. Sehingga terjadinya tekanan akibat anggaran waktupun akan turut berbeda pula. Tidak realistisnya penetapan anggaran khususnya anggaran waktu akan menimbulkan tekanan pada diri auditor dalam melakukan pemeriksaan, (Lightner et al., 1983).

Mengingat tingginya *time budget pressure* akan menyebabkan terjadinya penurunan kualitas audit, maka diharapkan ada upaya untuk dapat menetapkan anggaran waktu dengan tepat. Hal tersebut sesuai dengan pendapat (DeZoort, 1998) yang mengemukakan bahwa *time budget*

harus *dimanage* sedemikian rupa dengan memperhatikan konsekuensi negatif dari terlalu rendah dan tingginya penetapan *time budget* sebagaimana dalam teori *the inverted U-shaped*.

Salah satu upaya yang disarankan adalah adanya komunikasi atas dasar pengertian bersama antara pihak yang menetapkan dan pihak yang menjalankan *time budget* untuk melahirkan *time budget* yang ideal dalam pencapaian kualitas audit yang optimal.



### **Bab III**

## ***Time Budget Pressure***

*Time budget pressure* adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun dan ditetapkan atau adanya pembatasan waktu dalam anggaran yang cenderung ketat dan kaku (DeZoort, 1998), (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005). Selain itu, *time budget pressure* lebih berpengaruh terhadap penurunan kualitas audit bila dibandingkan dengan *time deadline pressure*, (DeZoort, 1998). Keadaan tersebut kerap kali juga terjadi pada sektor pemerintahan, dimana program yang ditetapkan biasanya menurut undang-undang dan terikat dengan peraturan perundang-undangan yang lebih spesifik dibanding dengan sektor swasta. Dalam hal ini, peraturan perundang-undangan telah menetapkan siapa yang harus mengerjakannya, tujuan yang harus dicapai, kelompok masyarakat yang memperoleh manfaat, berapa banyak dan biaya yang harus dikeluarkan serta untuk apa saja biaya itu boleh dikeluarkan. Keadaan ini terkadang juga dipengaruhi lagi dengan kepentingan politis antara pihak eksekutif

pemerintah dan pihak lembaga legislatif DPRD dalam menetapkan anggaran pemerintah daerah khususnya pada sektor pengawasan (Mardiasmo, 2002).

*Time budget pressure* menurut (DeZoort, 1998) adalah bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan sumber daya yang dapat diberikan untuk melaksanakan tugas. Untuk mengukur variabel *time budget pressure* digunakan tiga item pertanyaan yang dilihat dari sisi keketatan anggaran (*budget tightness*) dan ketercapaian anggaran (*budget attainment*) yang digunakan dalam penelitian (Otley et al., 1996a) dengan skala *Likert* dari nilai 1 (tidak mungkin dicapai) sampai dengan nilai 5 (sangat mudah dicapai) untuk keketatan anggaran dan skala *Likert* dari nilai 1 (tidak pernah) sampai dengan nilai 5 (hampir selalu) untuk ketercapaian anggaran. Kesemua item pertanyaan adalah pertanyaan positif (*positive statement*).

*Time Budget* merupakan suatu hal yang penting untuk dipertimbangkan. Dalam keadaan normal, estimasi penyediaan jumlah waktu yang dialokasikan untuk tugas-tugas spesifik dalam suatu audit harus tersedia karena hal tersebut dijadikan dasar untuk estimasi *audit cost*, untuk alokasi pekerjaan personil staf dan untuk evaluasi kinerja

staf auditor. Jika alokasi waktu untuk penugasan tidak cukup, maka auditor mungkin mengkompensasi dengan kerja mereka dengan cepat, dan hanya menyelesaikan tugas-tugas yang penting saja sehingga mungkin menghasilkan kinerja yang tidak efektif. Dan dalam kasus lain, auditor mungkin gagal untuk menemukan penyimpangan dalam penyediaan bukti audit yang penting (Waggoner & James D. Cashell, 1991).

Ketidacukupan waktu yang diberikan tentunya akan menimbulkan tekanan (*pressure*) kepada auditor dan berdampak dalam menyelesaikan semua tugas-tugas auditnya. Menurut (DeZoort, 1998) yang dikutip dari literatur psikologi, menjelaskan bahwa:

*“It is generally thought that “under time pressure, subject tend to work more quickly, but performance accuracy declines”*

*Time budget pressure* adalah sebagai bentuk tekanan yang timbul dari adanya pembatasan alokasi sumber daya dalam rangka menyelesaikan tugas, seperti yang dikemukakan oleh (DeZoort, 1998):

*Time budget pressure is a relatively chronic, pervasive form of pressure that arises from limitation on the resources allocable to perform tasks.*

Lebih lanjut (DeZoort, 1998) menggambarkan bahwa sumber daya terbatas karena berbagai alasan, termasuk pertimbangan kemampuan laba, keterbatasan personil, dan hambatan fee. Literatur empiris menyatakan, baik untuk auditor internal maupun eksternal, *time budget* sering ketat dan mengganggu usaha untuk meyakinkan kualitas audit.

*Time budget pressure* sebenarnya merupakan salah satu dimensi dari *time pressure*, sedangkan dimensi lainnya adalah *time deadline pressure*, yakni merupakan suatu bentuk tekanan waktu karena adanya batas waktu atau target waktu yang harus dipenuhi oleh auditor dalam penyelesaian tugasnya. Dalam auditing *deadline pressure* berasal dari *audit firm*, klien atau pihak ketiga seperti regulator. Hasil Penelitian yang dilakukan (Kelley et al., 1999) yang membandingkan antara *time budget pressure* dan *time deadline pressure*, menunjukkan bahwa auditor senior dan auditor staf sepakat *time budget pressure* lebih berpengaruh terhadap penurunan kualitas audit secara umum dan terhadap rendahnya kepuasan pekerjaan auditor.

Awalnya, riset akuntansi dalam bidang audit atau perpajakan menekankan potensi pengaruh positif dari tekanan waktu. Dari beberapa literatur, manfaat tekanan waktu yang diperlihatkan antara lain : peningkatan fokus pada tugas dan informasi yang relevan dengan tugas; penurunan perhatian pada informasi yang tidak relevan; peningkatan motivasi untuk memperbaiki efisiensi pekerjaan, tetapi ketika *time pressure* semakin bertambah tinggi dan melewati tingkat yang dapat dikerjakan, *time pressure* akan memberikan pengaruh yang negatif (T. Kelley & Margheim, 1990); (Glover & Steven M, 1997), (DeZoort, 1998), (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005).

Menurut Edland dan Svenson (1993: 37-38) dalam (DeZoort, 1998), menyatakan bahwa:

*“Individuals under increasingly severe time pressure may first try to increase their processing speed. As time pressure increase, increasing speed becomes less feasible and individuals begin to filter the information they process.”*

Pernyataan yang diungkapkan oleh Edland dan Svenson inilah kemudian disebut *inverted-U relationship*. Literatur psikologi juga menemukan bahwa sudah merupakan hal umum bahwa dibawah *time pressure*, subjek cenderung untuk bekerja lebih cepat tetapi keakuratan kinerja mereka menurun. Hubungan dalam teori *inverted-U* sebagai dampak tekanan (*pressure*) digambarkan oleh Yerkes dan Dodson, (1908) dalam (Coram et al., 2001):

*“The inverted-U theory proposes that there is a curvilinear relation between the amount of pressure and performance quality.”*

Teori tersebut juga dibuktikan antara lain oleh (T. Kelley & Margheim, 1990) dan (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) yang menguji hubungan antara *time budget pressure* dan perilaku disfungsi (*dysfunctional behavior*) dan menemukan *significant statistically* untuk mendukung teori *inverted-U*.

Riset selanjutnya mengarah pada pengaruh negatif dari *time budget pressure*. Sebagian besar penelitian mengindikasikan bahwa tekanan waktu bisa mendorong perilaku disfungsi antara lain terjadinya *premature sign-off*, dan *under-reporting of chargeable time*.

*Time budget pressure* berdampak pada kualitas audit merupakan subjek perhatian di Negara USA, Irlandia, New Zealand dan United Kingdom dalam 25 tahun terakhir. Hasil studi yangt diangkat dari Negara-negara tersebut diidentifikasi secara spesifik tipe-tipe dari perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*) diantaranya *premature sign-off*, dan *under-reporting of chargeable time* yang mana memberikan kesan bahwa perilaku-perilaku tersebut berhubungan kuat dengan sistem pengendalian secara umum dan anggaran waktu audit (*audit time budget*) pada khususnya (Otley et al., 1996a).

Hasil studi *The Commission on Auditors Resposibilitas* (1978) dalam (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) mencatat tekanan waktu (*time pressure*) sebagai salah satu pusat perhatian auditor dalam menyelesaikan pertanggungjawaban mereka. Ditemukan 60 % survey responden mengakui melakukan *premature sign-off* karena tekanan waktu.

Dengan memperhatikan beberapa hasil studi, penyebab penurunan dalam kualitas audit adalah *time budget pressure*, seperti yang dikutip (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) :

*“a tension between cost and quality and one factor that has been suspected of causing reduction in audit quality is the time budget pressure experienced by the auditors.”*

Hasil studi juga diperkuat oleh (T. Kelley & Margheim, 1990) yang menunjukkan 31% auditor senior mengalami *time budget pressure* dan 41% staff auditor dilaporkan mengalami *time budget pressure*. Keduanya merasa yakin bahwa *time budget pressure* mungkin penyebab masalah kualitas.

Sama halnya dengan penelitian dari Margheim dan Pany (1986) dalam (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005), menyatakan bahwa:

*“Tight budgets often lead to auditors omitting parts of the audit program and thus to lower audit quality.”*

Menurut Coram (2001) dalam (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) menyatakan bahwa :

*“The level of time budget pressure impacts on the propensity to commit reduced audit quality.”*

Cook et al. (1991) mendukung pendapat di atas dengan menyatakan bahwa:

*“Reduced audit quality has been found to be less common result of meeting tight time budget.”*

Dari beberapa pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa *time budget pressure* mempunyai hubungan kuat dengan perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*) dan berpengaruh pada penurunan kualitas audit.

Adapun dimensi dari *time budget pressure* dalam penelitian (Cook et al., 1991) yaitu sebagai berikut.

- a. Tingkat kesukaran anggaran
- b. Tingkat optimal anggaran

Sedangkan menurut (Otley et al., 1996a) yaitu :

- a. Tingkat pengetatan anggaran
- b. Tingkat ketercapaian anggaran

(Malone & Robin W Roberts, 1996) memandang *time budget pressure* dari segi sebagai berikut.

- a. Waktu yang tersedia untuk
- b. menyelesaikan pekerjaan
- c. Kecepatan menyelesaikan pekerjaan
- d. Penuntasan kerja sesuai alokasi anggaran waktu (*time budget*)

Sementara dalam penelitian yang dilakukan Azad, (1994) dan (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) yaitu difokuskan pada pengetatan anggaran waktu (*time budget*), penyebab dan dampak dari anggaran waktu tersebut.

Tapi dalam penelitian yang lain, *time budget pressure* hanya dilihat dari segi tinggi (*high*) dan rendahnya (*low*) anggaran waktu yang ditetapkan (Waggoner & James D. Cashell, 1991), (Glover & Steven M, 1997), (Coram et al., 2001) (Coram, Paul, Ng, & Woodliff, 2004).

## **Bab IV**

### **Perilaku Disfungsional** *(Dysfunctional Behavior)*

#### **A. Konsep Dasar Perilaku Disfungsional**

Perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*) seperti *premature sign-off* dan *underreporting of chargeable time* berdampak negatif terhadap profesi auditing dan berhubungan dengan penurunan kualitas audit (Donnelly, David P, Jeffrey J, Quirin, & David O'Bryan, 2003), berdampak negatif terhadap kemampuan *public accounting firm* untuk menghasilkan pendapatan, menyelesaikan pekerjaan *professional quality* terhadap suatu dasar waktu, dan keakuratan evaluasi kinerja karyawan (Shapeero, Mike, Hian Chye Koh, 2003).

*Premature sign off* yang didefinisikan sebagai penghentian langkah-langkah audit yang diperlukan dan *underreporting of chargeable time* sebagai penggunaan waktu sendiri oleh auditor tanpa melaporkannya dalam menyelesaikan penugasan auditnya, sangat berhubungan dengan adanya pengetatan anggaran dan dapat mengancam kualitas audit (Otley et al., 1996a), (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005).

Perilaku disfungsional didefinisikan sebagai perubahan perilaku yang dapat memberikan efek yang kurang menyenangkan pada suatu sistem (Davis, Keith, & Newstrom, 1995). Sejalan dengan itu (Kinicki, Angelo, & Kreitner, 2003) mengemukakan bahwa perilaku disfungsional dapat menurunkan kinerja dan mengancam kepentingan organisasi.

Sumber daya manusia merupakan salah satu sumber daya yang dapat menentukan keberhasilan organisasi dalam mencapai tujuannya. Pada dasarnya, efektifitas pada setiap orang dipengaruhi oleh perilaku manusia yang merupakan inti dari bentuk perilaku organisasi. Definisi perilaku organisasi menurut (Moorhead, Gregory, & Griffin, 1995) dalam (Rieke Sri Rizki Asti Karini, 2004) bahwa:

*“organization behavior is the study of human behavior in organization settings, the interface between human behavior and the organization, and the organization itself.”*

Sementara itu, Schermerhorn, Hunt, dan Osborn, (2001:4) dalam (Rieke Sri Rizki Asti Karini, 2004) menyatakan bahwa :

*“Organization behavior is the study of individuals and groups in organizations. It is a body of knowledge that has special implications for the ways in which managers interact and manage employee in any work setting while striving to improve organizational performance.”*

Adapun menurut (Luthan, 2002) bahwa :

*“organization behavior can be defined as the understanding, prediction and management of human behavior in organization.”*

Kemudian, menurut (Robbins, 1998) bahwa :

*“Organizational behavior is a field of study that investigates the impact that individuals, groups, and structure have on behavior within organizations, for the purpose of applying such knowledge toward improving on organization’s effectiveness.”*

Berdasarkan pada pernyataan di atas, maka dapat dipahami bahwa perilaku organisasi adalah suatu studi yang menyangkut tingkah laku manusia dalam organisasi. Ilmu perilaku organisasi membahas mengenai aspek yang ditimbulkannya dari pengaruh organisasi terhadap manusia ataupun sebaliknya dengan suatu

tujuan yaitu tercapainya keefektifan dalam organisasi tersebut.

Sementara itu, menurut (Robbins, 1998) bahwa:

*“Organizational behavior is an applied behavior science that is built on contributions from a number of behavioral disciplines. The predominant areas are psychology, sociology, social psychology, anthropology, and political science. Psychology have contribute and most to expanded include learning, perception, personality, training, leadership effectiveness, need and motivational forces, job satisfaction, decision making process, performance appraisals, attitude measurement, employee selection techniques, job design and work stress.”*

Dengan demikian, maka perilaku organisasi merupakan ilmu terapan yang dibangun atas berbagai kontribusi dari sejumlah disiplin ilmu perilaku. Secara khusus, salah satu dari ilmu perilaku tersebut adalah psikologi yang di dalamnya mencakup bidang motivasi dan psikologi sosial, sikap dan perubahannya. Hal ini sesuai dengan pernyataan (Robbins, 1998) bahwa :

*“as we have already indicated, attitudes lie behind many of the significant and dramatic instances of man’s behavior. It is for this reason that many psychologist regard of attitudes as the central problem of social psychology.”*

Sehubungan dengan faktor psikologis maupun sosial psikologis yang berkaitan dengan perilaku manusia tersebut, maka pada dasarnya perilaku manusia bisa merupakan perilaku fungsional maupun perilaku disfungsional. Pada dasarnya, perilaku fungsional maupun perilaku disfungsional yang dilakukan individu tidak ada yang membatasinya dan tergantung pada individu sendiri yang melakukannya. Secara khusus, definisi perilaku disfungsional menurut (Davis et al., 1995) bahwa:

*“a change is considered functional when it is favorable for the system. When a change creates unfavorable effects for the system. It is dysfunctional.”*

Adapun menurut (Gibson, L, Ivancevich, & James H. Donnelly Jr, 1999) bahwa:

*“a dysfunctional conflict is any confrontation or interaction between groups that harms the organization or hinders the achievement of organizational goals”.*

Sementara itu, definisi perilaku fungsional dan disfungsional menurut (Kinicki et al., 2003) bahwa:

*“some (type of conflict) support the goals of the organization and improve performance; these are functional, constructive forms of conflict. They benefit or support the main purpose of the*

*organization (serves organizations interest). Additionally, there are those types of conflict that hinder organizational performance; these are dysfunctional or destructive forms. They are undesirable and the manager should seek their eradication (threatens organization's interest). Functional conflict is commonly referred to in management circles as constructive or cooperative conflict. Often, a simmering conflict can be defused in a functional manner or driven to dysfunctional proportions, depending on how it is handled".*

Berdasarkan pada pernyataan di atas, maka dapat dipahami bahwa terdapat suatu perbedaan antara perilaku fungsional dengan perilaku disfungsional. Adapun perbedaan tersebut tergantung dari beberapa faktor sesuai dengan pernyataan (Gordon, 1999) dalam (Rieke Sri Rizki Asti Karini, 2004) bahwa:

*"whether the conflict is functional or dysfunctional depends on several factors :*

- a. The socio-cultural context. Differences socio-cultural background between parties will exaggerate barriers and reduce the likelihood of functional conflict resolution.*
- b. The issues involved. Highly significant, complex issues of long, standing are more likely to cause dysfunctional outcomes than trivial, simple and recently created issues.*
- c. Cognitive frame. Workers with corporate attitudes more likely will seek a functional outcome than those with competitive attitudes.*

- d. *Characteristics of the conflicting parties. The knowledge, experiences and personal styles of the parties many influence the outcome of conflict.*
- e. *Misjudgments and misperceptions. Misjudgments and misperceptions may cause the parties to act on the basis of inaccurate information, often exaggerating the conflict or creating new disagreements."*

Dengan mengacu pada faktor-faktor yang membedakan tersebut, maka secara umum dapat dipahami bahwa karakteristik dari perilaku disfungsiional bisa ditunjukkan dengan adanya rendahnya semangat kerja, ketidakdisiplinan kerja, ketidakpuasaan kerja, rendahnya komitmen organisasi, rendahnya kualitas kerja, kecenderungan meninggalkan organisasi dan rendahnya motivasi kerja.

## **B. Fokus Dimensi Perilaku Disfungsiional**

Dimensi perilaku disfungsiional difokuskan pada *premature sign-off* dan *underreporting of chargeable time*. *Premature sign-off* diartikan sebagai penghentian langkah-langkah audit yang diperlukan dalam penyelesaian tugas audit yang dapat mengancam kualitas (Otley et al., 1996a) Berbeda dengan *underreporting of chargeable time* yang diartikan sebagai perilaku yang tidak melaporkan beban

waktu tugas audit yang terjadi ketika auditor menyelesaikan beban pekerjaan dengan waktu mereka sendiri dan seringkali dimotivasi untuk menghindari atau meminimalisasi anggaran (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005).

*Premature sign-off* diukur dengan kuesioner yang mengacu pada penelitian (Raghunathan, 1991) dengan skala *Likert* dari nilai 1 (tidak pernah) sampai dengan nilai 5 (hampir selalu) yang merupakan pertanyaan negatif (*negative statement*). Sedangkan *underreporting of chargeable time* diukur melalui kuesioner yang digunakan dalam penelitian (Lightner, Sharon M, Leisenring, & Winters, 1983) dengan skala *Likert* dari nilai 1 (hampir selalu) sampai dengan nilai 5 (tidak pernah) yang merupakan pertanyaan positif (*positive statement*).

Dalam standar pekerjaan lapangan yang pertama (SAP, 1995) menyebutkan bahwa “pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya”.

Perencanaan penganggaran pada sektor publik erat kaitannya dengan aspek politis (Mardiasmo, 2002) termasuk di dalamnya ketersediaan anggaran untuk pemeriksaan. Pengurangan anggaran pemeriksaan akan

mengakibatkan pengurangan pada jangka waktu audit (*time budget*). Oleh karena itu, diperlukan pengendalian oleh pihak manajemen audit. Pengendalian tersebut yaitu dalam rangka pemanfaatan anggaran yang ada terhadap jangka waktu audit. Harapannya adalah menghasilkan efisiensi dan efektivitas anggaran dalam rangka menghasilkan kualitas audit yang diharapkan. Salah satu kunci alat pengendalian operasional dan manajemen dalam suatu penugasan audit adalah *time budget* (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005).

Cara terbaik untuk mengendalikan *cost* yang efektif adalah melalui pengendalian waktu dan tekanan anggaran (*budget pressure*). Hal tersebut yang merupakan gambaran normal dari sistem pengendalian auditor pada proses auditing. Auditing merupakan aktivitas yang mengintensifkan tenaga kerja.

Sistem pengendalian yang diterapkan terkadang memberikan dampak yang kurang baik terhadap auditor itu sendiri. Hal itu telah dibuktikan melalui sebuah penelitian yang dilakukan pada beberapa kantor akuntan publik di Amerika Serikat yang mengidentifikasi adanya tipe-tipe perilaku disfungsi.

Tipe-tipe perilaku disfungsional diantaranya adalah *premature sign off* dan *under-reporting of chargeable time* serta menganggap perilaku tersebut terutama berhubungan erat dengan anggaran waktu audit dan sistem pengendalian secara keseluruhan (Otley et al., 1996a). Di bawah tekanan dan ketatnya *time budget* memberikan efek juga yang kurang baik dalam penurunan kualitas audit (Coram, Paul, Ng, & Woodliff, 2001), (Otley et al., 1996a), (Cook et al., 1991).

#### a. Premature Sign-off

*Premature sign-off* sebagai salah satu perilaku disfungsional menurut (Otley et al., 1996a) sebagai penghentian terhadap langkah-langkah audit yang harus diselesaikan dan dapat mengancam kualitas audit, seperti kutipannya di bawah ini.

*“Premature sign-off is the signing off of audit step as having been completed without carryng out the work or noting the omission. Since this type of behavior directly undermines the auditor’s control system, it constitutes an immediate and serious threat to the quality of the audit.”*

Menurut (Raghunathan, 1991), sebagai berikut.

*“A commonly quoted outcome of time and budget pressures is premature sign-off—audit personnel signing-off on audit program steps before completing one or more of the required audit procedures.”*

Pandangan yang sama juga diungkapkan oleh (Shapeero, Mike, Hian Chye Koh, 2003), sebagai berikut.

*“A premature audit sign-off occurs when an auditor documents the completion of a required procedure that is not covered by other audit procedures, without performing the work or noting the omission of the procedure.”*

Dari beberapa pendapat di atas disimpulkan bahwa *premature sign-off* adalah aktivitas auditor terhadap penghentian langkah-langkah prosedur audit yang diperlukan yang dapat mempengaruhi kualitas audit.

The Commission on Auditors' Responsibilities Report (1978), mengidentifikasi *premature sign-off* sebagai isu yang paling, serius ditemukan dalam studi dan menjelaskan bukti bahwa tekanan anggaran sebagai faktor utama penyebab perilaku tersebut (Otley et al., 1996a).

Survei yang dilakukan oleh Rhode, (1978) terhadap anggota auditor AICPA dan termasuk anggota auditor nasional, regional dan lokal, menunjukkan hampir 58% terpaksa melakukan *premature sign-off* dan 34% dari responden menganggap tindakan tersebut dilakukan

karena adanya *time budget pressure* (Raghunathan, 1991). (Otley et al., 1996a) menemukan hanya 40% dari responden tidak melakukan *premature sign-off*. Sedangkan penelitian yang dilakukan (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) menemukan 25% responden setuju atau setuju sekali telah melakukan *sign-off* terhadap langkah-langkah audit secara umum dalam menyelesaikan tugasnya.

*Premature sign off* berdampak langsung terhadap kualitas audit dan melanggar standar-standar professional, hal tersebut sebagaimana yang diungkapkan oleh (Shapeero, Mike, Hian Chye Koh, 2003) sebagai berikut :

*“Premature sign off directly affect audit quality and violate professional standards.”*

Dampak *premature sign-off* tersebut beralasan karena kegagalan audit diukur dari kelalaian dalam menjalankan semua prosedur audit, sebagaimana kesimpulan Graham (1985) yang dikutip (Shapeero, Mike, Hian Chye Koh, 2003) menjelaskan bahwa :

*“Audit failure were often due to the omission of important audit procedures rather than procedures not being applied to a sufficient number of items. In turn, these*

*audit failure not only significantly increase the litigation costs of CPA firms but may also hinder their ability to retain experienced personel “.*

Sama halnya dengan pandangan (Azad, 1994) yang menjelaskan bahwa kualitas audit akan menjadi korban bilamana auditor tidak menjalankan beberapa prosedur audit, berikut kutipannya:

*“As for quality, the audit programmes, while providing for specific procedures to be performed, are generally regarded as the minimum standard of performance to achieve audit quality. Thus, if some of the audit procedures are not performed and/or audit programmes are overruled, audit quality may be sacrificed.”*

Adapun pendekatan-pendekatan *premature sign-off* yang dilakukan oleh beberapa peneliti melalui beberapa tinjauan (Raghunathan, 1991), memfokuskan pada:

1. Aktual terjadinya *premature sign off*
2. Area-area audit yang umum terjadi *premature sign-off*
3. Penyebab terjadinya *premature sign-off*
4. Perbedaan terjadinya *premature sign off* pada tingkat personil audit.

Tidak berbeda jauh pendekatan yang dilakukan oleh (Otley et al., 1996a) yaitu sebagai berikut.

1. Aktual terjadinya *premature sign off* pada area-area audit.
2. Penyebab kenaikan *premature sign-off*.

Sedangkan pendekatan yang dilakukan oleh (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) yaitu :

1. Kebutuhan penghentian langkah-langkah audit dengan tidak menutupi langkah-langkah audit yang lain
2. Terjadinya *premature sign-off* secara umum pada area-area audit

#### **b. *Under-Reporting of Chargeable Time***

Penggunaan laporan beban jam sangat bermanfaat untuk tagihan kepada klien, pengaturan anggaran waktu (*time budget*) sesuai dengan penugasan-penugasan, dan mengevaluasi kinerja auditor. Kemampuan suatu institusi audit untuk sukses dalam melaksanakan fungsi mereka bergantung terhadap keakuratan pemenuhan waktu yang dilakukan oleh para auditor. Tapi bagaimanapun hasil-hasil studi sebelumnya menggambarkan kebanyakan para akuntan/auditor menaruh perhatian pada

*underreporting* beban jam mereka (Shapeero, Mike, Hian Chye Koh, 2003).

*Underreporting of chargeable time* adalah perilaku disfungsi lain (*dysfunctional behavior*) yang mengancam langsung terhadap keandalan proses audit. Menurut (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005), *Underreporting of chargeable time* terjadi ketika auditor menyelesaikan beban pekerjaan dengan waktu mereka sendiri dan seringkali dimotivasi hasrat untuk menghindari atau meminimalisasi anggaran, berikut kutipannya :

*“Another specific dysfunctional behavior that poses a direct threat to the reliability of an audit process is underreporting of chargeable time. This occurs when auditors complete chargeable work on their own time, and is usually motivated by a desire to avoid or minimize budget over-runs.”*

Lebih lanjut (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005), mengungkapkan bahwa pada dasarnya *underreporting of chargeable time* tidak segera mengancam kualitas audit tetapi kemungkinan akan memberikan dampak yang kurang baik dimasa akan datang, seperti kutipannya berikut ini :

*“Although this type of behavior (underreporting of chargeable time ) does not pose an immediate threat to audit quality, it may lead to undesirable consequences such as inaccurate staff evaluation, lost revenue for the firm, unrealistic future budget and audit quality reduction behavior on future audits”.*

Sama halnya dengan (Lightner et al., 1983), yang mengemukakan bahwa *underreporting of chargeable time* adalah efek samping dari *time budget pressure* dan tidak secara langsung mempengaruhi kualitas pekerjaan, namun demikian dapat memimpin kepada bentuk kesalahan penggunaan *time budget* yang lain yang lebih serius dalam mempengaruhi kualitas pekerjaan. Karena *underreporting* mengacaukan perbandingan aktual dengan anggaran dan menyembunyikan kebutuhan untuk revisi *time budget*, berikut kutipannya :

*“Underreporting of chargeable time is an undesirable side effect of many CPA firms’ increasing emphasis on time budget....Underreporting, however, doesn’t directly affect job quality. However, underreporting can lead to the other more serious forms of time budget misuse that do affect the quality of work. Because it distorts actual and budget comparisons and obscures the need for time budget revision.”*

Bukti terjadinya *underreporting of chargeable time* telah banyak diperoleh dari beberapa hasil penelitian antara lain (T. Kelley & R.E. Seiler, 1982) melaporkan bahwa 33% survei yang dilakukan terhadap audit senior, mengakui kadang-kadang melakukan *underreporting of chargeable time* sebagai respon terhadap tekanan anggaran (*budget pressure*). (Otley et al., 1996a) melaporkan penghitungn 54% dari para auditor senior Irish melakukan 10,9 % terhadap waktu beban mereka sedangkan (T. Kelley & Margheim, 1990) mengestimasi bahwa staff auditor US melakukan *underreporting of chargeable time* sebesar 3,2% dan sementara hasil penelitian yang dilakukan (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005), menunjukkan 77% responden setuju atau setuju sekali bahwa auditor kadang-kadang bekerja di rumah dan tidak melaporkan waktu ketika berhadapan dengan anggaran waktu (*time budget*) dan 73% responden percaya bahwa secara sadar mereka telah mekakukan *underreporting of chargeable time* (dari kadang-kadang sampai keseringan).

Adapun pendekatan - pendekatan *underreporting of chargeable time* yang dilakukan oleh beberapa peneliti melalui beberapa tinjauan.

Lightner et al. (1983) menfokuskan *underreporting of chargeable time* pada:

1. *The frequency and extent of underreporting.*
2. *Accountants' perception of their ability to underreport without repercussions.*
3. *Accountants' ability to meet budgets if 100 percent of chargeable time is reported.*
4. *Accountants' personal beliefs on the ethics on underreporting.*
5. *The effects of superiors' requests to underreport.*
6. *The perceived rewards of underreporting.*

Pendekatan yang dilakukan (Otley et al., 1996a), hanya pada satu indikator yakni aktual terjadinya "*understate chargeable time*". Sedangkan (Ponemon, 1992) mengukur *underreporting of chargeable time* melalui perbedaan antara *self-reported completion time* dan *actual (observed) completion time*.

Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan (2005) melakukan pendekatan melalui: (1) pengerjaan tugas audit sebagai tugas pekerjaan rumah dan tidak melaporkan beban waktu, dan (2) aktual terjadinya *underreporting of chargeable time* secara sadar pada tingkat level auditor.

### C. Penyebab Terjadinya Perilaku Disfungsional

Berdasarkan penelitian-penelitian sebelumnya, terjadinya perilaku disfungsional (*premature sign-off* dan *under-reporting of chargeable time*) berawal dari anggaran yang dijadikan sebagai alat kontrol manajemen dan evaluasi staf. Auditor pada umumnya berpandangan bahwa evaluasi kinerja dan promosi karir dalam *audit firm* sangat erat berhubungan dengan kemampuan untuk menuntaskan penugasan audit sesuai dengan waktu dan anggaran yang ada. Di saat yang sama mereka juga dituntut untuk melengkapi semua penugasan dan prosedur audit sebagai dasar yang memungkinkan dalam menghasilkan opini yang profesional sesuai dengan standar dan pedoman audit yang berlaku. Inilah yang kemudian menjadikan konflik dan dilematis pada diri auditor antara menuntaskan penugasan audit sesuai anggaran waktu yang diberikan dengan menjunjung tinggi standar profesionalitas yang harus dipatuhinya (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005).

Konflik dan dilematis pada diri auditor tersebut sangat beralasan karena dipengaruhi oleh kecenderungan audit *firm* untuk mengurangi anggaran waktu audit guna memenuhi kriteria untuk memperoleh peringkat yang

baik dalam pencapaian anggaran waktu (T. Kelley & R.E. Seiler, 1982). Kriteria ini memberikan tekanan bagi auditor untuk memenuhi anggaran waktu (*time budget pressure*). Tekanan ini menyebabkan stres individual yang muncul akibat ketidakseimbangan antara tugas dan waktu yang tersedia dengan etika profesional melalui sikap, niat, perhatian, dan perilaku auditor (DeZoort, 1998), (Kelley, Timothy, Margheim, & Pattison, 1999). Pengaruh negatif ini terlihat dari munculnya perilaku yang kurang baik diantaranya *premature sign-off* dan *under-reporting of chargeable time* (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005), (Otley, David T, & Bernard J. Pierce, 1996b), (Azad, 1994).

Penelitian yang dilakukan (T. Kelley & Margheim, 1990) menunjukkan bahwa perilaku disfungsional (diantaranya *premature sign-off* dan *under-reporting of chargeable time*) auditor diukur berdasarkan anggaran yang ketat pada tingkat yang berbeda. Perilaku disfungsional dapat terjadi pada tingkat anggaran waktu yang sangat mudah dan sangat sulit dicapai. Survei menunjukkan bahwa 31% dari auditor senior mengalami tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*) dan 41 % dialami oleh staf auditor. Kedua kelompok tersebut

meyakini bahwa *time budget pressure* mungkin penyebab masalah kualitas.

Sebagai suatu profesi, waktu yang digunakan untuk melakukan pekerjaannya dianggap sebagai waktu profesional dan auditor diharapkan dapat memenuhi tekanan anggaran yang telah disusun dalam setiap tugasnya. Jika auditor dapat melaksanakan pekerjaannya secara profesional maka laporan audit yang dihasilkan akan berkualitas.

Kualitas audit diartikan sebagai probabilitas seorang auditor yang dapat menentukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. Probabilitas penemuan penyelewengan tergantung pada kemampuan teknis auditor seperti pengalaman, profesionalisme, dan struktur audit perusahaan. Probabilitas auditor untuk melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien tergantung pada independensi auditor (DeAngelo, 1981).

Carcello (1992) mengemukakan faktor-faktor seperti pengalaman *audit team and firm* dengan klien, *industry expertise, responsiveness*, dan ketaatan pada GAAS mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Perkembangan terakhir dalam bidang pengauditan

memperlihatkan sinyal ketidakpuasaan terhadap kualitas audit. Berbagai kritik menciptakan kebutuhan dan dorongan bagi profesi akuntan publik untuk meningkatkan kualitas audit. Kondisi ini juga terjadi pada sektor pemerintah, yang dianggap selama ini buruk kinerjanya (Pontas R Siahaan, 2004).

Dalam literatur pengendalian manajemen dilaporkan bukti timbulnya perilaku negatif (*dysfunctional behavior*) sebagai respon dari penerapan prosedur pengendalian manajemen itu sendiri (Otley et al., 1996a) Hal tersebut juga didukung oleh (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005) yang mengungkapkan bahwa:

*“Studies carried out within audit firm in the USA,UK, Ireland, New Zealand have identified specific types of auditor’s dysfunctional behavior (such as under-reporting of chargeable time and premature sign-off) and suggested that these behavior were strongly related to the control system in general and to audit time budget in particular.”*

Menurut (Donnelly et al., 2003) bahwa *Dysfunctional Behavior* dapat mempengaruhi profesi audit dalam hal penurunan kualitas audit, yang dikemukakan sebagai berikut.

*“Dysfunctional behavior and staff turnover are associated with decreased audit quality . Dysfunctional behavior such as premature sign-off, gathering of insufficient evidence, altering or replacing audit procedures, and underreporting of time have negative effect on the auditing profession.”*

Tidak berbeda jauh dengan (Ponemon, 1992) yang mengungkapkan sebagai berikut.

*“The management control structure of a firm might inadvertently contribute to certain dysfunctional behaviors such as accepting and attempting to attain an unrealistic budget standard by distorting productivity measure, slacking off on work, or underreporting time.”*

DeZoort, 1998) mengungkapkan timbulnya perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*) sebagai akibat dari tekanan anggaran (*time budget*), yang kutipannya sebagai berikut.

*“Evidence suggested that the demands of time pressure can diminish positive attitudes, intention, and behavior related to audit work. These negative effect include, for example, premature sign-off on procedures, underreporting time, feeling of failure, burnout, job dissatisfaction, and undesired turnover.”*

Azad (1994), mengemukakan sebagai berikut.

*“The effect of internal audit dysfunctional behaviours resulting from time budget pressure in audit quality is a significant problem.”*

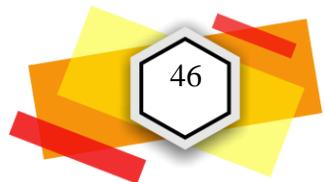
Dari beberapa pendapat tersebut dapat disimpulkan bahwa perilaku disfungsional berhubungan kuat dengan *time budget pressure* dan mempunyai dampak terhadap kualitas audit

Dari beberapa penelitian yang ada, perilaku disfungsional lebih banyak difokuskan pada *premature sign-off* dan *underreporting of chargeable time* karena perilaku ini sangat rawan terjadi dan berhubungan kuat dengan *time budget pressure* (Azad, 1994),(Otley et al., 1996a), (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005).

#### **D. Upaya Meminimalisasi Perilaku Disfungsional pada Proses Audit**

Beberapa literatur empiris mengemukakan bahwa perilaku disfungsional berhubungan dengan *time budget pressure* (Otley et al., 1996a); (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005); Ponemon, 1992; (DeZoort, 1998); (Azad, 1994). Hal tersebut juga dibuktikan dengan hasil perhitungan yang diperlihatkan pada koefisien korelasi antara  $X_1$  dan  $X_2$  yang mempunyai hubungan positif sebesar 0,4737. Artinya kenaikan *time budget pressure* akan menaikkan terjadinya perilaku disfungsional.

Oleh karena itu dalam rangka untuk mengurangi terjadinya perilaku disfungsional maka salah satunya adalah memperhatikan penetapan *time budget pressure*. Upaya untuk menetapkan *time budget* yang realistis serta adanya komunikasi dua arah yang efektif dapat mengurangi terjadinya perilaku disfungsional, (DeZoort, 1998) dan (Lightner et al., 1983) dan mengefektifkan supervisi, meningkatkan komitmen profesional, serta meningkatkan pengetahuan teknikal auditor, (Otley et al., 1996a).



## **Bab V**

### **Kualitas Audit**

Suatu hal yang tidak dapat disangkal lagi bahwa kualitas produk adalah kunci keberhasilan suatu organisasi yang sangat penting. Kemampuan suatu organisasi menghasilkan produk barang maupun jasa yang bermutu tinggi merupakan kunci sukses bagi keberhasilan masa datang. Apabila jasa yang diterima atau dirasakan sudah sesuai dengan yang diharapkan maka kualitas jasa dipersepsikan baik dan memuaskan, jika jasa yang diterima melampaui harapan pelanggan maka kualitas jasa dipersepsikan sebagai kualitas yang ideal. Sebaliknya jika kualitas jasa yang diperoleh lebih rendah dari pada yang diharapkan maka kualitas jasa dikatakan kurang baik. Dengan demikian baik tidaknya kualitas jasa tergantung pada kemampuan penyedia jasa dalam memenuhi harapan pelanggannya secara konsisten, (Ridwan Widagdo et al., 2002).

Dalam situasi yang berlainan kualitas diartikan secara berbeda-beda. Menurut Garvin, (1990) dalam (Ridwan Widagdo et al., 2002)(Ridwan Widagdo et al., 2002) ada lima macam perspektif kualitas yang

berkembang. Kelima perspektif inilah yang bisa menjelaskan mengapa kualitas diartikan secara berbeda-beda. Kelima perspektif itu adalah sebagai berikut.

1. *Trancedental approach*, pendekatan ini memandang bahwa kualitas sebagai *innate excellence*, dimana kualitas dapat dirasakan atau diketahui tetapi sulit didefinisikan dan dioperasionalkan. Sudut pandang ini biasanya diterapkan dalam dunia seni.
2. *Product based approach*, pendekatan ini menganggap bahwa kualitas merupakan karakteristik atau atribut yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur.
3. *User based approach*, pendekatan ini didasarkan pada pemikiran bahwa kualitas tergantung pada orang yang memandangnya, sehingga produk yang paling memuaskan preferensi seseorang merupakan produk yang berkualitas paling tinggi.
4. *Manufacturing-based approach*, pendekatan ini bersifat *suplay-based* dan terutama memperhatikan praktik-praktik perkerayaan dan pemanufakturan, serta mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau sama dengan persyaratan.
5. *Value based approach*, pendekatan ini memandang kualitas dari segi nilai dan harga.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dipahami ada kemungkinan pendefinisian tentang kualitas audit dapat memberikan arti yang berbeda-beda mengingat pengertian kualitas juga berbeda.

Adapun penelitian tentang kualitas audit yang banyak menjadi acuan penelitian-penelitian selanjutnya adalah penelitian yang dilakukan oleh DeAngelo (1981). Dimana kualitas audit diartikan sebagai probabilitas seorang auditor dapat menentukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. Probabilitas penemuan penyelewengan tergantung pada kemampuan teknis auditor, prosedur audit yang digunakan dalam audit, luas pengambilan sampel, dan lain-lain. Sedangkan probabilitas auditor untuk melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien tergantung pada independensi auditor, berikut kutipannya:

*“The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client’s accounting system, and (b) report the breach. The probability that a given auditor will discover a breach depends on the auditor’s technological capabilities, the audit procedures employed on a given audit, the extent of sampling, etc. the conditional probability of reporting a discovered breach*

*is a measure of an auditor's independence from a given client."*

Penelitian selanjutnya tentang kualitas audit telah banyak dilakukan dan mendefinisikan kualitas audit dalam banyak batasan, namun relatif untuk sepakat bahwa audit harus disesuaikan dengan standar-standar pemeriksaan yang berlaku, (Watkins, Hillison, & Susan E. Morecroft, 2004).

Berdasarkan beberapa penelitian (Watkins et al., 2004) menggambarkan bahwa ada beberapa definisi umum tentang kualitas audit, berikut kutipannya.

*"Some of the more prevalent definitions of audit quality include (1) the market-assessed probability that the financial statements contain material errors and that the auditor will both discover and report them [e.g., DeAngelo, 1981b], (2) the probability that an auditor will not issue an unqualified report for statements containing material errors [e.g., Lee et al., 1999], (3) the accuracy of the information reported on by auditors [e.g., Titman and Trueman, 1986; Beatty, 1989; Krinsky and Rotenberg, 1989; Davidson and Neu, 1993], and (4) a measure of the audit's ability to reduce noise and bias and improve fineness in accounting data [e.g., Wallace, 1980]. These definitions embrace, to varying degrees, the dimensions of competence and independence in actuality as well as how they are perceived."*

Penjelasan (Watkins et al., 2004) mengenai beberapa definisi umum tentang kualitas audit tersebut, mengisyaratkan bahwa masalah kompetensi dan independensi adalah dimensi terpenting dari kualitas audit.

Walaupun tidak memfokuskan pada review *compliance* dan *operational auditing*, (Watkins et al., 2004) dalam penelitiannya mengembangkan dimensi kualitas audit dari beberapa peneliti terdahulu ke dalam dua bagian, yaitu sebagai berikut.

1. Komponen-komponen kualitas audit (*the components of audit quality*), yaitu sebagai berikut.
  - a. *Auditor reputation*, yang dipengaruhi oleh kompetensi dan objektivitas dari tinjauan *auditor independence in appearance*
  - b. *Auditor monitoring strength*, yang dipengaruhi oleh kompetensi dan objektivitas dari tinjauan *auditor independence in fact*
2. Produk-produk kualitas audit (*the products of audit quality*), yaitu sebagai berikut.
  - a. *Information credibility*, yakni kepercayaan dari para pengguna terhadap kemampuan auditor dalam menghasilkan informasi.

b. *Information quality*, yakni bagaimana informasi laporan keuangan menggambarkan keadaan ekonomi yang sebenarnya pada suatu perusahaan.

Sementara itu Wilopo, (2001) dalam (Badjuri & Trihapsari, 2004) mengungkapkan bahwa kualitas audit sektor publik pemerintah ditentukan oleh kapabilitas teknikal auditor dan independensi auditor.

Carcello (1992) mengemukakan faktor-faktor seperti pengalaman *audit team and firm* dengan klien, *industry expertise, responsiveness*, dan ketaatan pada GAAS mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

Bhen et al. pada tahun (1997) dalam Ridwan Widagdo et al. (2002) juga mengadakan penelitian yang sama tentang atribut kualitas audit dengan menggunakan 12 atribut kualitas audit yang dikembangkan oleh (Carcello, 1992). Atribut-atribut tersebut telah menjadi acuan beberapa penelitian di Indonesia, diantaranya (Ridwan Widagdo et al., 2002) dan (Sukrisno Agoes, 2003) pada pengujian kantor akuntan publik, dan pada sektor pemerintahan, (Christina Sososutiksno, 2003) untuk menguji auditor BPK dan BPKP. Adapun 12 atribut kualitas audit tersebut sebagaimana yang dijelaskan (Ridwan Widagdo et al., 2002) adalah sebagai berikut:

## 1. Pengalaman Melakukan Audit

Di dalam melaksanakan audit, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Pengalaman merupakan atribut yang penting yang dimiliki oleh auditor, hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak dari pada auditor yang berpengalaman. Auditor yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam hal: 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan secara akurat, dan 3) mencari penyebab kesalahan.

## 2. Memahami Industri Klien

Auditor harus memperoleh pengetahuan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sifat bisnis satuan usaha, organisasinya, dan karakteristik operasinya. Memahami bisnis klien berarti memperkecil resiko audit, sebab memahami industri klien menjadi bagian integral yang tak terpisahkan dengan pekerjaan profesi, sehingga hasil audit yang dihasilkan dapat memenuhi standar mutu auditing.

### 3. Responsif Atas Kebutuhan Klien

Klien berharap menerima lebih banyak dari hanya opini audit klien, dan juga mendapatkan keuntungan dari keahlian dan pengetahuan auditor di bidang usaha dan memberikan nasihat tanpa diminta.

### 4. Taat pada Standar Umum

Syarat utama untuk menjadi seorang auditor adalah, ia harus memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi dan auditing dan berpengalaman baik secara langsung maupun tidak langsung dalam bidang auditing. Seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi dan cermat sebagai syarat dari mutu pelaksanaan audit, SPAP (2001).

### 5. Independensi

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang. Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi, SPAP, (2001).

## 6. Sikap Hati-Hati

Kehati-hatian professional mengharuskan auditor untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Hal ini mengandung arti bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa professional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuan.

## 7. Komitmen yang Kuat terhadap Kualitas Audit

Komitmen dapat didefinisikan sebagai (1) sebuah kepercayaan dan penerimaan terhadap tujuan-tujuan dari nilai-nilai organisasi atau profesi, (2) sebuah kemauan untuk menggunakan usaha yang sungguh-sungguh guna kepentingan organisasi dan atau profesi, (3) sebuah keinginan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi dan atau profesi.

## 8. Keterlibatan Pimpinan

Keberhasilan manajemen mutu memerlukan kepemimpinan yang efektif, baik secara formal (berdasarkan hirarki organisasi) maupun yang kurang/tak formal. Pemimpin yang baik perlu menjadi *focal point* yang mampu memberikan perspektif dan visi yang luas atas kegiatan serta mampu memotivasi,

mengakui dan menghargai upaya dan prestasi perorangan maupun kelompok.

#### 9. Melakukan Pekerjaan lapangan dengan Tepat

Standar pekerjaan lapangan yang pertama mengharuskan bahwa “pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya”. Dalam perencanaan auditnya, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan dan membuat suatu program audit secara tertulis (SPAP, 2001).

#### 10. Keterlibatan Komite Audit

Komite audit yang diperlukan dalam suatu organisasi bisnis antara lain dikarenakan mengawasi proses audit dan menggunakan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Namun, hal ini dapat dicapai jika komite audit bekerja secara efektif. Komunikasi dengan dewan direksi atau komite audit sangat membantu dalam pelaksanaan tugas audit.

#### 11. Standar Etika yang Tinggi

Dalam usaha untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakan etika professional

yang tinggi, agar timbul kepercayaan dari masyarakat.

## 12. Tidak Mudah Percaya

Audit atas laporan keuangan berdasarkan atas standar auditing yang ditetapkan IAI harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap *skeptisme* professional, (SPAP, 2001). Hal ini mengandung arti bahwa auditor tidak boleh menganggap manajemen sebagai orang yang tidak jujur namun juga tidak boleh menganggap bahwa manajemen sebagai orang yang tidak diragukan lagi kejujurannya.



## **Bab VI**

### **Kajian-Kajian Ilmiah**

#### **tentang *Time Budget Pressure***

Berbagai penelitian telah dilakukan oleh peneliti terdahulu mengenai *time budget pressure*, perilaku disfungsional dan kualitas audit telah banyak memberikan sumbangsih terhadap pengembangan di bidang akuntansi pada umumnya dan di bidang auditing pada khususnya.

Dampak *time budget pressure* terhadap kualitas audit merupakan subjek perhatian di negara-negara lain seperti USA, Irlandia, New Zealand, dan UK dalam kurun waktu kurang lebih dalam 25 tahun terakhir ini (Soobaroyen Teerooven & Chengabroyan, 2005).

Hasil penelitian (Azad, 1994) mengkonfirmasi bahwa *time budget* menyebabkan auditor internal melakukan tindakan negatif dalam audit, dimana 38% responden menerima adanya *premature sign-off* dan 23% *underreporting of chargeable time*. Sedangkan dalam penelitian (Otley et al., 1996b) menunjukkan hubungan yang sangat kuat antara perilaku disfungsional (antara lain *premature sign-off* dan *underreporting of chargeable time*)

dengan pengetatan anggaran (*budget tightness*) sebagai ukuran dari *time budget pressure*.

Di tahun 2005, Soobaroyen dan Chengabroyan, menunjukkan hasil penelitian bahwa 25% responden melakukan *premature sign off* dan 73% telah melakukan *underreporting of chargeable time* dan menunjukkan hubungan suatu *inverted-U shaped* antara *premature sign off* dan pengetatan anggaran (*budget tightness*).

Berikut ini akan dikemukakan penelitian terdahulu yang fokus pada *time budget pressure* dan hubungannya dengan kualitas audit.

#### **A. *Time Budget Pressure and Filtering of Time Practice in Internal Audit* oleh Ali N. Azad Tahun 1994**

Azad (1994) melakukan penelitian yang difokuskan pada *time budget pressure* dan potensial pengaruhnya terhadap perilaku *internal auditors* serta pengaruhnya terhadap kualitas audit internal yang dititik beratkan pada efisiensi dan efektifitas fungsi auditor internal. Penelitian ini dilakukan dengan mengirimkan kuesioner pada 638 audit internal yang termasuk dalam keanggotaan (IIA). Adapun variabel penelitiannya terdiri sebagai berikut.

1. Variabel *time budget pressure* diukur dengan beberapa pertanyaan umum dan proses *time budget* dan pengaruhnya terhadap fungsi audit internal.
2. Variabel *premature sign-off* (PSO) diukur dengan beberapa pertanyaan penerimaan tingkat PSO dalam audit internal, penyebabnya dan area-area audit yang banyak terjadi PSO.
3. Variabel *underreporting of chargeable time* diukur pertanyaan sehubungan dengan itu.
4. Variabel kualitas audit diukur dengan pendekatan efisiensi dan efektivitas audit internal.

Alat analisis dalam penelitian tersebut menggunakan "*a comparative analysis of responses*" yang didasarkan pada penelitian dari Pany dan Reckers, (1980).

Hasil penelitian menunjukkan hasil yang kuat terhadap hubungan *time budget pressure* dengan *dysfunctional behavior* (*premature sign-off* dan *underreporting of time*) dan pengaruhnya terhadap kualitas audit internal.

**B. Auditor time budget pressure: consequences and antecedents** David T. Otley dan Bernard J. Pierce  
Tahun 1996

Otley et al. (1996a) melakukan penelitian tentang "*Auditor time budget pressure: consequences and antecedents*". Penelitian ini diantaranya menguji *theory the inverted U-shaped* yang menunjukkan hubungan antara *time budget pressure* dan perilaku disfungsional dengan mengirimkan kuesioner pada semua auditor di 3 *Big Six firms* di Irlandia. Variabel dalam penelitiannya adalah sebagai berikut.

1. Keketatan anggaran (*budget tightness*) dan Ketercapaian anggaran (*budget attainability*) sebagai dimensi dari *time budget pressure* yang diukur dari daftar pertanyaan dari penelitian (T. Kelley & Margheim, 1990) serta pengembangan pertanyaan peneliti
2. Perilaku disfungsional (*dysfunctional behaviour*) dengan dimensi variabelnya adalah *audit quality reduction behavior* (AQRB) termasuk *premature sign off* yang diukur dari daftar pertanyaan dari penelitian Alderman dan Deitrick, (1982) serta (T. Kelley & Margheim, 1990). Dimensi lain adalah *Under-reporting*

*of time* yang diukur dengan menanyakan langsung kepada auditor, seberapa sering mereka melakukan perilaku tersebut.

Alat analisis dalam penelitian tersebut adalah *multiple regression analysis*. Hasil dalam penelitian menunjukkan kuatnya hubungan antara perilaku penurunan kualitas audit (termasuk *premature sign off*) dan *underreporting of chargeable time* dengan pengetatan anggaran. Sedangkan dalam pembuktian *theory the inverted U-shaped* hubungan antara *time budget pressure* dengan perilaku disfungsional, tidak berlaku pada *Underreporting of time (URT)* dan hanya berlaku pada *Audit Quality Reduction Behaviour (AQRB)*.

### **C. *The Operation of Control Systems in Large Audit Firms* oleh Otley et al. pada Tahun 1996**

Penelitian ini adalah *empirical investigation* terhadap *the operation of control system* pada *audit firms* besar yang ada di Irlandia yang menguji faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku disfungsional dengan mengirimkan kuesioner pada semua auditor senior di 3 Big 6 Firms. Variabel penelitian tersebut diantaranya adalah sebagai berikut.

1. Keketatan anggaran (*budget tightness*) dan Ketercapaian anggaran (*budget attainability*) sebagai dimensi dari *time budget pressure* yang diukur dari daftar pertanyaan dari penelitian (Kelley et al., 1999) serta pengembangan pertanyaan peneliti
2. Perilaku disfungsional (*dysfunctional behaviour*) dengan dimensi variabel adalah *Under-reporting of time (URT)* dan *premature sign off (PSO)* yang diukur dengan menanyakan langsung kepada auditor, seberapa sering mereka melakukan perilaku tersebut. Serta *Audit Quality Reduction Behaviour (AQRB)* yang diukur berdasarkan daftar pertanyaan dari penelitian (Kelley et al., 1999).

Alat analisis yang digunakan adalah *multiple regression analysis* dan hasil penelitian tersebut menunjukkan penyediaan bukti pengaruh signifikan silang terhadap 3 bentuk *dysfunctional behavior* (PSO, URT, dan AQRB) dari variabel-variabel independent diantaranya pencapaian anggaran (*attainability of budgets*).

#### ***D. The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitatif Aspects of Misstatements Indicative of Potensial Fraudulent Financial Reporting***

Penelitian yang dilakukan oleh Braun (2000) adalah tentang “*The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitatif Aspects of Misstatements Indicative of Potensial Fraudulent Financial Reporting*”. Penelitian tersebut merupakan penelitian eksperimen yang diujikan terhadap 50 auditor pada KAP Big 6 dan KAP regional. Adapun variabel penelitiannya adalah sebagai berikut.

1. Variabel *time pressure* yang diukur dari 4 tingkat perbedaan waktu penugasan auditor, yakni 45, 55, 65 atau 75 menit yang dikembangkan dari penelitian Mc. Daniel, (1990). Selanjutnya memberikan pertanyaan menyangkut respon terhadap waktu tersebut dalam *a seven-point scale*, 1 menunjukkan *very little time pressure* dan 7 *substansial time pressure*.
2. Variabel metrik kinerja yang berhubungan dengan jumlah tiap rangkaian tugas yakni tugas mengumpulkan keakuratan bukti atas frekuensi dan jumlah salah saji melalui pengujian spesifik secara mendetail dan tugas memperhatikan aspek kualitatif dari salah saji yang menunjukkan kecurangan laporan

keuangan. Metrik kinerja tersebut dikembangkan dari penelitian Mc. Daniel (1990).

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *analysis of variance* (ANOVA). Hasil penelitian tersebut menunjukkan bukti bahwa di bawah tekanan waktu (*time pressure*), para auditor cenderung lemah dalam mendeteksi aspek kualitatif dari salah saji yang mengandung kecurangan laporan keuangan.

**E. *The Effect of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance* Paul Coram, Juliana Ng, dan David Woodliff pada Tahun 2001**

Penelitian tersebut merupakan penelitian eksperimen untuk menguji pengaruh *time budget pressure*, risiko yang berhubungan dengan penugasan, dan pengujian audit terhadap 3 perilaku penurunan kualitas audit (*reduced audit quality*). Yang menjadi sampelnya adalah para auditor yang telah mengikuti *Advance Audit Module of Professional Year of the Institute of Chartered Accountant in Australia* di tahun 1999. Adapun variabelnya adalah sebagai berikut.

1. Variabel *time budget pressure*, yang diukur dari jumlah jam yang digunakan dalam penugasan yang digolongkan dalam *high* dan *low time budget pressure*
2. Variabel *risk of error* yang diukur pada tingkat *high* dan *low* resiko kesalahan pada suatu penugasan audit.
3. Variabel *reduced audit quality* (RAQ) yang diukur dari janggal dalam penolakan bagian-bagian dari suatu sample, ragu dalam menerima bukti audit, dan tidak melakukan pengujian terhadap semua bagian dalam sampel yang dipilih.

Alat analisis yang digunakan adalah *a multivariate analysis of variance* (MANOVA). Hasil dalam penelitian tersebut menunjukkan bukti bahwa *time budget pressure* berpengaruh secara signifikan terhadap penurunan kualitas audit (RAQ) dan jika *time budget pressure* tinggi dan rendahnya resiko kesalahan (*risk of error*) terhadap penugasan audit akan menaikkan tingkat penurunan kualitas audit (RAQ).

**F. *Auditors' perception of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country* Teerooven Soobaroyen dan Chelven Chengabroyan pada Tahun 2005**

Penelitian ini adalah menguji eksistensi dan dampak *time budget pressure* para auditor, perilaku disfungsional yang terdiri dari *premature sign off* dan *underreporting of chargeable time* pada suatu negara berkembang yakni Mauritius. Sampel yang digunakan adalah 20 *audit firms* di Mauritius dengan jumlah responden sebanyak 450 staf audit. Adapun variabelnya adalah sebagai berikut.

1. Variabel *time budget pressure* yang diukur dari daftar pertanyaan dalam penelitian (Azad, 1994); (Cook et al., 1988).
2. Variabel *Premature sign off* yang diukur dari daftar pertanyaan dalam penelitian (Azad, 1994).
3. Variabel *underreporting of chargeable time* yang diukur dari daftar pertanyaan dalam penelitian (Cook et al., 1988), dan (Otley et al., 1996a).

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *analysis of variance* (ANOVA). Hasil penelitian menunjukkan hubungan yang signifikan antara pengetatan anggaran dengan dimensi perilaku disfungsional yakni *premature sign off* dan *underreporting of chargeable time*.

## **BAB VII**

### **Sebuah Penelitian tentang Kualitas Audit di Bawasda Provinsi Gorontalo**

#### **A. Bawasda Provinsi Gorontalo**

Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya melalui informasi akuntansi yang berupa laporan keuangan. Dilihat dari sisi internal organisasi, laporan keuangan sektor publik merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan dari sisi eksternal, laporan keuangan merupakan alat pertanggungjawaban kepada publik dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan. Menurut GASB, tujuan laporan keuangan sektor publik adalah (Mardiasmo, 2002) :

1. Mempertanggungjawabkan pelaksanaan fungsinya (*demonstrating accountability*)
2. Melaporkan hasil operasi (*reporting operating result*)
3. Melaporkan kondisi keuangan (*reporting financial condition*)

#### 4. Melaporkan sumber daya jangka panjang (*reporting long live resources*)

Seiring dengan munculnya tuntutan dari masyarakat agar organisasi sektor publik mempertahankan kualitas, profesionalisme dan akuntabilitas publik serta *value for money* dalam menjalankan aktivitasnya serta untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik oleh organisasi sektor publik, maka diperlukan audit terhadap organisasi sektor publik tersebut. Audit yang dilakukan tidak hanya terbatas pada audit keuangan dan kepatuhan, namun perlu diperluas dengan melakukan audit terhadap kinerja organisasi sektor publik tersebut.

Badan Pengawasan Daerah (BAWASDA) yang dibentuk dengan PERDA dari masing-masing daerah dimaksudkan untuk melakukan pengawasan dalam menunjang terjaminnya akuntabilitas publik di daerah. Berdasarkan KEPRES Nomor 74 Tahun 2001 tentang Tata Cara Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah, BAWASDA merupakan perangkat pengawas fungsional daerah yang melakukan kegiatan:

- a. Pemeriksaan berkala, pemeriksaan insidental maupun pemeriksaan terpadu;

- b. Pengujian terhadap laporan berkala dan atau sewaktu-waktu dari unit/satuan kerja.
- c. Pengusutan atas kebenaran laporan mengenai adanya indikasi terjadinya korupsi, kolusi dan nepotisme; penilaian atas manfaat dan keberhasilan kebijakan, pelaksanaan program.

Secara umum dari organisasi semua BAWASDA yang di daerah Provinsi Gorontalo terdiri dari Kepala Badan yang membawahi Sekretaris dan 5 (lima) Bidang, yakni sebagai berikut.

1. *Bidang Pemerintahan Kesbang dan Linmas*, mempunyai tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan otonomi daerah dan desa pemerintahan umum, pemerintahan daerah, tugas tugas dekonsentrasi, pembantuan, kelembagaan dan perangkat daerah, kantor perwakilan pemerintah provinsi, pemberdayaan masyarakat, kesatuan bangsa, ketentraman dan ketertiban sosial politik, hukum dan pertanahan, kependudukan, informasi dan komunikasi. Serta Mempunyai tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan urusan pembinaan kepegawaian dan latihan, pengembangan SDM.

2. *Bidang Keuangan dan Kekayaan*, mempunyai tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan urusan keuangan, pendapatan dan BUMD. Mempunyai tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan urusan umum perlengkapan.
3. *Bidang Perekonomian & Usaha Daerah*, mempunyai tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan urusan pertanian, perkebunan, perikanan, perhubungan laut, udara, darat dan ASDP, peternakan, kehutanan, pariwisata, seni dan budaya, perindustrian, perdagangan dan koperasi, promosi dan investasi daerah, pertambangan.
4. *Bidang Pembangunan*, mempunyai tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan urusan penelitian, perencanaan, pekerjaan umum, pemukiman dan pengembangan wilayah.
5. *Bidang Kesejahteraan Rakyat*, mempunyai tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan urusan kesehatan, pendidikan nasional, tenaga kerja dan transmigrasi, pemuda dan olah raga, serta peranan wanita, sosial, perpustakaan daerah.

Sesuai Surat Kepala BPKP nomor: S-27/K/JF/2005 tanggal 19 Januari 2005 perihal Petunjuk Teknis Pengangkatan dalam JFA Pasca Inpassing di Lingkungan Bawasda, maka pengembangan profesionalisme dan sistem karir bagi auditor di lingkungan BAWASDA di Daerah Provinsi Gorontalo dilakukan melalui Jabatan Fungsional Auditor (JFA ), yakni mengangkat Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang bekerja di lingkungan BAWASDA yang memiliki kompetensi di bidang pengawasan dan lulus diklat sertifikasi JFA sesuai dengan pangkat dan jabatannya. Sistem karir JFA tersebut nantinya diharapkan akan meningkatkan semangat kerja dan profesionalisme SDM pengawasan di lingkungan BAWASDA sehingga pada gilirannya akan meningkatkan kinerja organisasi dalam melaksanakan tugas dan fungsinya.

## **B. Detail Penelitian**

Objek Penelitian pada penelitian ini adalah *time budget pressure*, perilaku disfungsional dan kualitas audit. Penelitian ini dilakukan untuk memperoleh data informasi tentang pengaruh *time budget pressure* dan perilaku disfungsional terhadap kualitas audit pada studi

kantor BAWASDA yang ada di Daerah Provinsi Gorontalo.

Penelitian ini dilakukan dengan pengujian hipotesis (*hypothesis testing*). Hipotesis penelitian dikembangkan atas dasar bangun teori/konsep dengan dugaan adanya hubungan masing-masing variabel telah teridentifikasi oleh kerangka konseptual yang jelas.

Metode penelitiannya adalah survei yakni penyelidikan yang diadakan untuk memperoleh fakta-fakta dari gejala-gejala yang ada dan mencari keterangan-keterangan secara faktual, (Moh. Nazir, 2003). Sedangkan jenis penelitian yang dilakukan adalah penelitian *deskriptif analitis*.

Pengumpulan data di lapangan menggunakan metode sensus, yakni penelitian mengambil semua populasi yang ada dan menggunakan kuesioner sebagai alat pengumpulan data.

Unit analisis dalam penelitian adalah pegawai kantor yang telah mengikuti diklat Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan memiliki jabatan fungsional sebagai auditor pada kantor BAWASDA di daerah Provinsi Gorontalo yang menjadi responden dalam penelitian ini.

Penelitian ini menggunakan populasi sebagai penelitian yang berukuran (N). Berhubungan dengan pengukuran dan ukuran variabel penelitian skala yang digunakan dalam penelitian untuk pembobotan item kuesioner menggunakan skala Likert. Menurut (Sugiyono, 2004) bahwa Skala *Likert* digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial yang ditetapkan oleh peneliti sebagai variabel penelitian.

Setelah tahapan pengukuran dilakukan maka langkah berikutnya adalah pengumpulan data. Metode yang digunakan dalam mengumpulkan data penelitian adalah metode interview dan kuesioner, selanjutnya akan dilakukan analisis data untuk mencari pembuktian hipotesis penelitian yang diturunkan dari rumusan masalah penelitian. Output yang dihasilkan dari analisis data dimaksud adalah mengidentifikasi model mana yang cocok dan memenuhi standar kebaikan sebuah model penelitian.

Berdasarkan pernyataan menyangkut populasi tersebut, maka populasi target penelitian ini adalah auditor pada semua Kantor Bawasda yang ada di daerah Provinsi Gorontalo, yang berjumlah 52 auditor.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sumber data primer. Sumber data primer berasal dari responden yang diperoleh dengan menggunakan teknik pengumpulan data melalui penyebaran angket/kuesioner dan wawancara. Responden dalam penelitian ini adalah hanya para PNS yang telah mengikuti diklat Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan telah lulus dalam mengikuti ujian sertifikasi auditor di lingkungan Kantor Bawasda Daerah Provinsi Gorontalo yang selanjutnya disebut sebagai auditor.

Adapun Data yang dikumpulkan berdimensi waktu *cross sectional*, artinya penelitian ini hanya dilakukan sekali untuk satu periode tertentu saja.

Guna menghindari hal-hal yang meragukan keabsahan hasil penelitian ini, maka diperlukan pengujian lebih lanjut, yaitu *test of validity* (uji kesakhihan) dan *test of reliability* (uji keandalan).

Untuk memastikan apakah ada pengaruh *time budget pressure* dan perilaku disfungsional terhadap kualitas audit pada Bawasda di Daerah Provinsi Gorontalo, maka pengujian dilakukan dengan uji Analisis Jalur (*Path Analysis*), dengan terlebih dahulu mengkonversi skala ordinal ke skala interval melalui *Method Successive Interval*.

Analisis jalur digunakan dengan pertimbangan bahwa pola hubungan antar variabel dalam penelitian adalah bersifat korelatif dan kausalitas.

### **C. Hasil Penelitian**

*Time budget pressure* cukup ketat serta berhubungan dengan perilaku disfungsional dan bahkan memberikan dampak yang kurang baik terhadap kualitas audit, maka diharapkan perhatian pada anggaran khususnya anggaran di lingkungan Bawasda untuk lebih realistis dalam pengajuan dan penetapan nilai anggarannya.

Komunikasi dua arah atas dasar saling memahami dan pengertian akan tugas dan fungsi Bawasda sangat diperlukan, baik secara eksternal terutama dalam pembahasan anggaran dengan pihak DPRD maupun secara internal Bawasda itu sendiri. Sehingga diharapkan dapat melahirkan anggaran pemeriksaan yang realistis, tidak ketat dan dapat dipenuhi oleh para auditor dilingkungan Bawasda dalam rangka menunjang operasional pemeriksaan kearah pencapaian kualitas pemeriksaan yang diharapkan.

Hasil deskriptif temuan dan hasil analisis yang menunjukkan perilaku disfungsional terjadi pada semua auditor di lingkungan Bawasda. Perilaku-perilaku tersebut setidaknya dapat dikurangi dan bahkan mungkin dihindari dengan upaya pengawasan yang lebih intensif oleh para supervisi terhadap auditor, pelatihan-pelatihan, serta adanya pembinaan secara kontinyu di kalangan auditor-auditor yang melakukan pemeriksaan. Upaya-upaya tersebut diharapkan menjadikan auditor lebih dapat memahami dan meningkatkan kesadaran akan arti pentingnya penggunaan prosedur-prosedur audit dalam rangka pencarian bukti audit untuk menemukan dan melaporkan segala penyimpangan yang terjadi, sehingga kemungkinan akan terjadinya perilaku *premature sign off* dapat dihindari.

Selanjutnya dengan upaya-upaya dimaksud diharapkan para auditor dapat bersikap jujur terutama dalam melaporkan/mencatat beban pekerjaan yang sesungguhnya dalam menyelesaikan tugas yang diberikan (tidak melakukan *underreporting of chargeable time*) dan disiplin terhadap anggaran waktu yang diberikan guna menghindari perencanaan yang keliru atas anggaran waktu di masa-masa akan datang.

## DAFTAR PUSTAKA

- Azad, A. N. (1994). Time Budget Pressure and Filtering of Time Practices in Internal Auditing: A survey. *Managerial Auditing*, 9(6), 17-25.
- Badjuri, A., & Trihapsari, E. (2004). *Audit Kinerja Pada Organisasi Sektor Publik Pemerintah*. Semarang: STIE Stikubank Semarang.
- Behn, B. K. et al. (1997). The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons*, 11(1), 7-24.
- Braun, R. L. (2000). The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatements Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 243-259.
- Carcello, J. V. (1992). The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Practice & Theory*, 11(1), 90-104.
- Christina Sososutiksno. (2003). *Hubungan Time Budget Pressure dan Perilaku Disfungsional dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Audit*.
- Cook, Ellen, & Kelley, T. (1988). Management of An Accounting Practice. *The CPA*, 58(7), 83-86.
- Cook, Ellen, & Kelley, T. (1991). An international Comparison of Audit Time Budget Pressure: The United States and New Zealand. *The Woman CPA*, 53(2), 25-30.
- Coram, Paul, Ng, J., & Woodliff, D. R. (2001). *The Effect of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditors Performance*. Australia.
- Coram, Paul, Ng, J., & Woodliff, D. R. (2004). The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit

- Reduced Audit Quality Acts under Time budget Pressure. *Practice & Theory*, 23(2), 159–167.
- Davis, Keith, & Newstrom, J. J. (1995). *Human Behavior at Work : Organizational Behavior*. Mc Graw Hill.
- DeAngelo, L. E. (1981). No Title. *Accounting and Economics*, 3, 183–199.
- DeZoort, F. T. (1998). *Time Pressure Research in Auditing : Implications for Practice. The Auditor's Report* (Vol. 22).
- Donnelly, David P, Jeffrey J, Quirin, & David O'Bryan. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Behavioral Research In Accounting*, 15, 87–110.
- Gibson, L, J., Ivancevich, J. M., & James H. Donnelly Jr. (1999). *Organizations: Behavior, Structure, Processess*. USA: Richard D Irwin Inc.
- Glover, & Steven M. (1997). The Influence of Time Pressure and Accountability on Auditors' Procesing of Nondeagnostic Information. *Accounting Research*, 32(2), 213–225.
- Gordon, J. R. (1999). *Organizational Behavior: A Diagnostic Approach*. New Jersey: Prentice Hall International Inc.
- Kelley, T. ., & Margheim, L. (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality, Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior. *Practice & Theory*, 9(2), 21–42.
- Kelley, T., & R.E. Seiler. (1982). Auditor stress and Time Budget. *CPA*, 24–34.
- Kelley, Timothy, Margheim, L., & Pattison, D. (1999). Survey on The Differential Effects of Time Deadline Pressure Versus Time Budget Pressure on Auditor Behavior. *Applied Business Research*, 15(4), 117–128.
- Kinicki, Angelo, & Kreitner, R. (2003). *Organizational Behavior: Key Concepts,Skills and Best Practice*. New

- York: Mc. Graw Hill,Co,Inc.
- Lightner, Sharon M, Leisenring, J. J., & Winters, A. J. (1983). Underreporting Chargeable Time. *Accountancy*, 155, 52-57.
- Luthan, F. (2002). *Organizational Behavior*. Singapore: Mc Graw Hill Book Co.
- Malone, C. F., & Robin W Roberts. (1996). Factors Associated with The Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Practice & Theory*, 15(2), 49-64.
- Mardiasmo. (2002). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: ANDI Yogyakarta.
- Moh. Nazir. (2003). *Metode Penelitian*. Jakarta: Ghalia.
- Moorhead, Gregory, & Griffin, R. W. (1995). *Organizational Behavior-Managing People and Organization*. Haoughton Mifflin Co.
- Otley, David T, & Bernard J. Pierce. (1996a). Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents. *Accounting,Auditing & Accountability*, 9(1), 31-58.
- Otley, David T, & Bernard J. Pierce. (1996b). The Operation of Control Systems in Large Audit Firms. *Parctice & Theory*, 15(2), 65-84.
- Ponemon, L. A. (1992). Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study. *Contemporary Accounting Research*, 9(1), 171-211.
- Pontas R Siahaan. Pengawasan Dalam Era Otonomi Daerah (2004). Diklat Manajerial Pengawasan di lingkungan Itjen Depertemen.
- Raghunathan, B. (1991). Premature Signing-off of Audit Procedures: An Analysis. *Accounting Horizons*, 5(2), 71-79.
- Ridwan Widagdo, Sukma Lesmana, & Soni Agus Irwandi. (2002). Analisis Pengaruh Atribut-atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien. In *Simposium Nasional Akuntansi V, IAI Kompartemen Akuntan*

- Pendidik* (hal. 560–574). Semarang.
- Rieke Sri Rizki Asti Karini. (2004). *Analisis Hubungan Role Stress dan Perilaku Disfungsional serta Pengaruhnya Terhadap Kinerja Internal Auditor*.
- Robbins, S. P. (1998). *Organizational Behavior: Concepts, Controversies and Applications*. New Jersey: Prentice-Hall international, Inc. Upper Sadle River.
- Shapeero, Mike, Hian Chye Koh, L. N. K. (2003). Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting. *Managerial Auditing*, 18(6/7), 478–489.
- Soobaroyen Teerooven, & Chengabroyan, C. (2005). *Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Off and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country*.
- Sugiyono. (2004). *Metode Penelitian Bisnis* (Tujuh). Bandung: CV. Alfabet.
- Sukrisno Agoes. (2003). *Pengaruh Penerapan Standar Auditing, Penerapan Standar Pengendalian Mutu dan Kualitas Jasa Audit Terhadap Tingkat Kepercayaan Pengguna Laporan Akuntan*. Bandung.
- Waggoner, J. B., & James D. Cashell. (1991). The Impact of Time Pressure on Auditors' Performance. *Ohio CPA*, 50(1), 27–32.
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Susan E. Morecroft. (2004). *Audit Quality: A Sythesis of Theory and empirical Evidence*. *Accounting Literature*.

## Lain-Lain

Direktorat Pengelolaan Keuangan Daerah dan Direktorat Jenderal Otonomi Daerah, 2002, Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29 Tahun 2002 Tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.

Kementerian Dalam Negeri dan Otonomi Daerah Republik Indonesia, 2001, Keputusan Menteri Dalam Negeri dan Otonomi Daerah Nomor : 17 Tahun 2001 Tanggal 12 Juli 2001 Tentang Pelimpahan Pengawasan Fungsional Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah Kepada Gubernur

Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara Republik Indonesia, 2005, Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: KEP/49/M.PAN/4/2005 Tentang Kebijakan Pengawasan Nasional Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2005 dan Program Kerja Pengawasan tahunan Penyelenggaraan Pemerintah Pusat Tahun 2005

Presiden Republik Indonesia, 2001, Keputusan Presiden Republik Indonesia No. 74 Tahun 2001 Tentang Tata Cara Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.

Badan Pemeriksa Keuangan-Republik Indonesia, 1995, "Standar Audit Pemerintahan"