

**PENGARUH KOMPLEKSITAS TUGAS,
TEKANAN ANGGARAN WAKTU, DAN INDEPENDENSI AUDITOR
TERHADAP PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDITOR DAN
IMPLIKASINYA PADA KUALITAS AUDIT**

Akhmad Rohman

Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Serang – Banten
ahmad.rohman86@yahoo.com

Abstract

This study aims to examine the factors that influence dysfunctional auditor behavior and its implications on audit quality. This research develops theoretical framework as the basis of hypothesis, to answer the research questions consisting of: (1) how the effect of task complexity to dysfunctional auditor behavior, (2) how the effect of time budget pressure to dysfunctional auditor behavior, (3) how the effect of auditor independence on dysfunctional auditor behavior, and (4) how the effect of dysfunctional auditor behavior on audit quality. The sample of this research is 80 people auditor Inspectorate of Banten Province. This research uses census method. Data are primary data collected through questionnaires. The method of data analysis to test the hypothesis is regression analysis using Statistical Package for Social Sciences 22 (SPSS 22). The results of this study indicate that: (1) task complexity has a positive effect on the dysfunctional auditor behavior, (2) time budget pressure has a positive effect on the dysfunctional auditor behavior, (3) independence of the auditor negatively affects the dysfunctional auditor behavior, and (4) dysfunctional auditor behavior has a negative effect to audit quality.

Keywords: *task complexity, time budget pressure, auditor independence, dysfunctional auditor behavior, and audit quality*

PENDAHULUAN

Audit internal merupakan salah satu profesi yang cukup menantang dari profesi lain pada umumnya disebabkan oleh sifat pekerjaannya yang sensitif sebagai bagian penting dari komponen monitoring struktur pengendalian intern suatu organisasi (Marganingsih et al. 2010). Fungsi monitoring dan pengendalian intern dalam lingkungan pemerintah dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), yaitu instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern dilingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah. Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) semakin lama semakin strategis dan bergerak mengikuti kebutuhan zaman. APIP diharapkan menjadi agen perubahan yang dapat menciptakan nilai tambah pada produk atau layanan instansi pemerintah. APIP sebagai pengawas intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang penting dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik (good governance) yang mengarah pada pemerintahan/ birokrasi yang bersih (clean government) (Standar Audit Intern Pemerintah, 2014).

Untuk menjaga mutu hasil audit yang dilaksanakan oleh APIP, diperlukan standar audit yang disusun oleh organisasi profesi auditor intern pemerintah sesuai Pasal 58 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP. Prinsip-prinsip Dasar Standar Audit Intern Pemerintah Nomor 1100 dan 1110 menetapkan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP dan kegiatan audit intern harus independen serta para auditornya harus obyektif dalam pelaksanaan tugasnya. Selain

independensi, Prinsip-prinsip Dasar Standar Audit Intern Pemerintah Nomor 2100 menegaskan bahwa Auditor harus mengikuti Standar Audit dalam segala pekerjaan audit intern yang dianggap material.

Dengan kompleksitasnya tugas, dan terbatasnya anggaran waktu audit, mendorong auditor menggunakan waktu pribadi/ diluar jam kerja untuk melaksanakan tugas, membatasi pengumpulan bukti audit yang seharusnya, dan melakukan penghentian dini atas prosedur audit. Selain itu, berdasarkan hasil pemeriksaan BPK Perwakilan Provinsi Banten atas efektivitas kegiatan audit pada Inspektorat Provinsi Banten pada tahun 2013, menyebutkan bahwa kualitas/mutu laporan hasil audit tidak memadai. Hal tersebut diantaranya karena kegiatan audit pada Inspektorat Provinsi Banten belum didukung dengan sumber daya yang memadai berkaitan dengan kompetensi teknis yang harus dimiliki oleh auditor yaitu auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi. Kementerian Dalam Negeri dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), menilai bahwa sampai dengan saat ini fungsi pengawasan internal pemerintah daerah dinilai belum berkontribusi signifikan dalam pencegahan dan pemberantasan korupsi di instansi pemerintahan. Independensi merupakan salah satu faktor penyebab kinerja APIP daerah belum maksimal, karena selama ini Inspektorat daerah masuk dalam jajaran Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) sehingga tidak leluasa dalam melaporkan dugaan penyimpangan di tingkat pemerintahan daerah (Kementerian Dalam Negeri, 2017).

Pemeriksa dituntut profesional dalam melaksanakan pekerjaan pemeriksaannya sehingga akan menghasilkan laporan hasil pemeriksaan yang berkualitas. Profesional mengacu pada perilaku, tujuan, atau kualitas yang memberi karakteristik atau menandai suatu profesi atau orang yang profesional (Messier et al., 2006; Mintz, 1997). Laporan hasil pemeriksaan merupakan hal yang sangat penting dalam penugasan pemeriksaan karena melalui laporan tersebut pemeriksa dapat mengkomunikasikan hasil temuan-temuan pemeriksaan kepada stakeholders. Laporan tersebut harus memberi tahu para pembaca (stakeholders) tentang derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan (Arens et al., 2008).

Majelis yang dibentuk oleh American Institute Certified Public Accountant (AICPA) Public Oversight Board pada tahun 2000, telah mengkaji lebih jauh mengenai isu-isu kualitas pemeriksaan melalui survey yang dilakukan pada pimpinan eksekutif yang membidangi keuangan, pemeriksa internal dan pemeriksa eksternal. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa perilaku disfungsional auditor merupakan suatu hal yang perlu mendapat perhatian khusus secara berkesinambungan bagi profesi auditor (Donnelly, 2003).

Perilaku disfungsional auditor merupakan perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit, yang dapat menurunkan kualitas audit, baik secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990). Perilaku tersebut bertentangan dengan prosedur audit atau menyimpang dari standar audit. Auditor yang berperilaku disfungsional memiliki tanggung jawab yang lebih rendah dalam menyelesaikan pekerjaan dibandingkan dengan auditor yang tidak berperilaku disfungsional. Perilaku disfungsional auditor dapat dipengaruhi oleh kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu dan independensi auditor (Yuen et al. 2013).

Auditor dapat berada pada tingkat stress yang tinggi karena bekerja dibawa tekanan, kompleksitas audit yang tinggi diperkirakan dapat menyebabkan auditor berperilaku disfungsional sehingga dapat mereduksi kualitas audit. Setiap pekerjaan audit memiliki kompleksitas tugas yang berbeda, menurut Wood (1986) kompleksitas tugas merupakan tingkat kerumitan tugas itu sendiri. Kompleksitas tugas ini mencakup familiaritas auditor dengan operasi bisnis klien. Apabila auditor tidak mengetahui operasi bisnis klien dengan baik, waktu yang dibutuhkan untuk menghasilkan laporan audit menjadi lebih lama.

Selain kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu juga dapat dialami auditor. Tekanan anggaran waktu merupakan stres yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan prosedur audit yang dapat menyebabkan auditor merasa tertekan dalam melaksanakan prosedur audit karena ketidaksesuaian antara waktu yang tersedia dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan audit (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988; DeZoort dan Lord, 1997), dan cara mereka mengatasinya tekanan anggaran waktu dengan melakukan perilaku penurunan kualitas audit berupa tidak melakukan prosedur audit sebagaimana mestinya, tetapi auditor mengklaim telah melakukan prosedur audit tersebut (Arkes dan Eaton, 2003).

Menurut Standar Audit Intern Pemerintah, independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara

objektif. Independensi auditor terdiri atas, independensi penyusunan program, independensi investigatif, dan independensi pelaporan. Sedangkan menurut Arens et al. (2012) independensi dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independence in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independent in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini.

Penelitian mengenai pengaruh kompleksitas tugas, dan tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional auditor telah banyak dilakukan namun masih menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian Shauki et al. (2017), Pretty (2015) dan Wirasedana (2015) membuktikan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor, namun penelitian Yuen et al. (2013) membuktikan bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor. Penelitian mengenai pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional auditor diantaranya dilakukan oleh Yuen et al. (2013) yang membuktikan bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor, namun penelitian Nordqvist et al. (2004) membuktikan bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor. Penelitian Malone dan Robert (1996) juga membuktikan bahwa tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor. Penelitian mengenai pengaruh independensi terhadap perilaku disfungsional auditor telah dilakukan oleh Yuen et al. (2013) membuktikan bahwa independensi auditor berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor, sedangkan penelitian Alfi Rosa (2016) membuktikan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor. Penelitian mengenai pengaruh perilaku disfungsional auditor terhadap kualitas audit telah dilakukan oleh Fatimah (2012), Setiawaty (2013) dan Kustinah (2013) yang membuktikan bahwa perilaku disfungsional auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. adap perilaku disfungsional auditor.

Penelitian terkait perilaku disfungsional auditor perlu dilakukan lebih lanjut berdasar pada bukti-bukti empiris yang ada di lapangan untuk mengetahui penyebab dari perilaku disfungsional auditor. Penelitian ini penting dilakukan karena semakin meningkatnya tuntutan publik terhadap profesionalitas APIP untuk dapat memberikan hasil audit yang berkualitas dan dapat memberikan kontribusi mengenai transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan. Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Yuen et al. (2013) tentang faktor yang mempengaruhi perilaku disfungsional auditor dan implikasinya pada turnover intention. Penelitian tersebut dilakukan dengan menggunakan survey terhadap auditor yang bekerja di KAP Big-4 dan non-Big-4 Macau. Dalam penelitian Yuen et al. (2013) faktor yang mempengaruhi perilaku disfungsional auditor ialah kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu, client importance, dan independensi auditor. Berbeda dengan penelitian Yuen et al. (2013) yang menguji pengaruh perilaku disfungsional auditor terhadap turnover intention, penelitian ini ingin menguji pengaruh perilaku disfungsional auditor terhadap kualitas audit, seperti yang telah dilakukan oleh Setiawaty (2013) dan Kustinah (2013) yang mengambil sampel auditor pada KAP, BPKP dan BPK. Penelitian ini dilakukan pada auditor pemerintah daerah yang bekerja pada Inspektorat Provinsi Banten.

Tujuan penelitian ini adalah (1) meneliti pengaruh kompleksitas tugas terhadap perilaku disfungsional auditor, (2) meneliti pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional auditor, (3) meneliti pengaruh independensi auditor terhadap perilaku disfungsional auditor, (4) meneliti pengaruh perilaku disfungsional auditor terhadap kualitas audit.

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Perubahan Sikap (Attitude Change Theory)

Salah satu teori yang direkomendasikan dalam memprediksi sikap dan perilaku adalah *Theory of attitude change* yang diperkenalkan oleh Carl Hovland pada awal tahun 1950-an. Teori ini memberikan penjelasan bagaimana sikap seseorang terbentuk dan bagaimana sikap itu dapat berubah melalui proses komunikasi serta bagaimana sikap itu dapat mempengaruhi tindakan atau tingkah laku seseorang. Teori perubahan sikap ini antara lain menyatakan bahwa seseorang akan mengalami ketidaknyamanan di dalam dirinya bila ia dihadapkan pada informasi baru atau informasi yang bertentangan dengan keyakinannya (Kamil, 2013). Teori perubahan sikap terdiri atas berbagai macam teori yang dinaunginya, contohnya *Dissonance Theory* dan *Functional Theory*. *Dissonance theory*

menjelaskan bahwa ketidaksesuaian memotivasi seseorang untuk mengurangi atau mengeliminasi ketidaksesuaian tersebut. Sedangkan *Functional Theory* dari perubahan sikap menyatakan bahwa sikap berlaku untuk memenuhi kebutuhan seseorang (Siegel dan Marconi, 1989).

McShane *et al.* (2008) mengatakan bahwa sikap (*attitudes*) merupakan suatu penilaian yang melibatkan penalaran logis sadar atas gambaran suatu keyakinan, penilaian atas perasaan, dan suatu intensi (niatan) perilaku terhadap seseorang, obyek, atau peristiwa yang disebut dengan *attitude object*. Menurut Cacioppo *et al.* (1994) perubahan sikap (*attitude change*) mengacu pada modifikasi umum persepsi evaluatif individu atas stimulus atau serangkaian rangsangan. Sehingga, perubahan untuk alasan apapun yang menguntungkan atau tidak menguntungkan dalam diri seseorang secara umum tetap bergantung pada beberapa orang, obyek, atau masalah yang terjadi dalam rubrik perubahan sikap. Tidak termasuk dalam rubrik perubahan sikap yaitu perubahan dalam pengetahuan atau keterampilan (misalnya, dari pendidikan), dan perubahan pada perilaku yang membutuhkan pengawasan atau sanksi dari pihak lain (misalnya, dalam bentuk kepatuhan). Oleh karena itu, perubahan sikap (*attitude change*) merupakan bentuk spesifik dari pengendalian diri seseorang dan pengendalian sosial yang tidak bergantung pada suatu paksaan.

Kedua teori diatas dapat diaplikasikan untuk menjelaskan perilaku-perilaku yang dapat menurunkan kualitas audit, misalnya, ketika seorang auditor memiliki ketidaksesuaian terhadap tekanan ataupun keadaan yang berlawanan (banyaknya pekerjaan yang harus diselesaikan dan keterbatasan sumber daya yang dimiliki), sesuai dengan *dissonance theory* maka auditor tersebut akan berupaya mengeliminasi ketidaksesuaian dengan membuat prioritas dan menghilangkan sesuatu yang dianggap tidak begitu penting, sehingga dapat menimbulkan suatu perilaku yang menyimpang dalam penugasan pemeriksaannya, seperti penghentian prosedur audit dan kesalahan dalam tahapan-tahapan (prosedur) audit. Berdasarkan *functional theory*, seorang auditor dapat melakukan tindakan apapun termasuk perilaku menyimpang untuk memenuhi kebutuhannya, sehingga dengan sendirinya dapat menurunkan kualitas audit yang akan dihasilkan (Fatimah, 2012).

Kualitas Audit

Kualitas audit telah didefinisikan dalam berbagai cara. Watkins *et al.*, (2004) dalam Paino *et al.* (2010) menyatakan bahwa literatur praktisi sering mendefinisikan kualitas pemeriksaan relatif terhadap sejauh mana audit dilaksanakan sesuai dengan standar audit yang berlaku. Paino *et al.* (2010) juga menyebutkan beberapa penelitian kualitas audit empiris (DeAngelo, 1981; Wooten, 2003) yang mendefinisikan kualitas audit relatif terhadap risiko audit, dimana merupakan risiko bahwa auditor mungkin gagal untuk memodifikasi pendapat atas laporan keuangan yang salah saji material.

Menurut DeAngelo (1981) kualitas audit dapat didefinisikan sebagai probabilitas auditor pada lingkungan yang akan dinilai/diperiksa untuk menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi audit, dan melaporkan pelanggaran tersebut. Probabilitas auditor akan menemukan pelanggaran tergantung pada kompetensi dan pengetahuan yang dimilikinya, prosedur audit dilakukan sesuai yang ditetapkan, tingkat sampling, dan lain-lain. Sedangkan kondisi probabilitas untuk melaporkan pelanggaran yang ditemukan dapat diukur dari independensi auditor dari klien tersebut. Dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Lowenshon *et al.*, 2005). Standar audit menjadi bimbingan dan ukuran kualitas kinerja auditor (Messier *et al.*, 2005).

Perilaku Disfungsional Auditor

Perilaku disfungsional auditor adalah perilaku auditor dalam proses audit yang tidak sesuai dengan program audit yang telah ditetapkan atau menyimpang dari standar yang telah ditetapkan. Perilaku ini merupakan reaksi terhadap lingkungan, misalnya *controlling system* (Otley dan Pierce, 1996). Perilaku disfungsional auditor berhubungan dengan menurunnya kualitas audit, hal ini sesuai dengan pemikiran Paino *et al.* (2012), yang menyatakan bahwa perilaku disfungsional auditor dapat memberi pengaruh negatif pada perusahaan akuntan publik terhadap perolehan pendapatan, kualitas kerja profesional yang tepat waktu, dan akurasi mengenai evaluasi kinerja karyawan. Jika hal tersebut terus terjadi maka tidak dapat dipungkiri akan merusak kualitas audit yang dilakukan di masa depan.

Perilaku ini mempunyai pengaruh langsung dan tidak langsung terhadap kualitas audit. Perilaku disfungsional auditor yang membahayakan kualitas pemeriksaan secara langsung antara lain

yaitu, *altering/replacement of audit procedure* (penggantian prosedur pemeriksaan yang telah ditetapkan dalam standar *auditing*), *premature sign off* dari tahapan-tahapan pemeriksaan tanpa menyelesaikan prosedur pemeriksaan yang telah ditetapkan (Otley dan Pierce, 1995; Rhode, 1978; Alderman dan Deitrick, 1982), pemerolehan bukti yang kurang lengkap (Alderman dan Deitrick, 1982), pemrosesan kurang akurat (Mc Daniel, 1990), dan kesalahan dari tahapan-tahapan audit (Margheim dan Pany, 1986). Sedangkan *underreporting of time* (waktu pelaporan pemeriksaan yang kurang) mempengaruhi hasil audit secara tidak langsung), *Underreporting of time* menyebabkan keputusan personel yang kurang baik, menutupi kebutuhan revisi anggaran, dan menghasilkan *time pressure* untuk audit di masa datang yang tidak di ketahui (Smith, 1995; Kelley dan Margheim, 1990; Lightner *et al*, 1982).

Kompleksitas Tugas

Kompleksitas menunjukkan kerumitan atau kesulitan suatu hal. Menurut Dewi dan Wirasedana (2015), kompleksitas tugas merupakan persepsi mengenai tingkat kesulitan sebuah tugas karena individu merasa memiliki keterbatasan kemampuan untuk menyelesaikannya. Audit menjadi semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan dan variabilitas tugas. Menurut Gupta dalam Prasita *et al.* (2007) mendefinisikan kompleksitas tugas sebagai kompleksitas dan kemampuan analisis sebuah tugas dan ketersediaan prosedur operasi standar, sedangkan variabilitas tugas didefinisikan sebagai derajat sebuah tugas familiar atau tidak, rutin atau tidak rutin, sering terjadi atau sebaliknya. Jadi kompleksitas audit muncul apabila kompleksitas tugas dan variabilitas tugas terjadi dalam kegiatan pengauditan.

Dalam konteks audit, suatu tugas yang dirasakan sebagai tugas yang sangat sulit bagi seorang auditor, belum tentu dirasakan sulit pula oleh auditor yang lain. Pekerjaan seorang auditor biasanya dikaitkan dengan tugas-tugas yang rumit dan beragam. Kompleksitas tugas ini tidak selalu diterima sebagai hal yang negatif, Libby dan Lipe dalam Rustiarini (2014) menyatakan bahwa kompleksitas tugas ini dapat menjadi salah satu faktor yang memotivasi auditor untuk bekerja secara lebih berkualitas. Hal ini bergantung pada persepsi dan penerimaan masing-masing auditor. Walaupun secara umum reaksi auditor pada kompleksitas tugas ini adalah stress karena auditor akan bekerja di bawah tekanan, namun auditor yang tangguh dan mau belajar akan menganggap bahwa tugas-tugas dengan kompleksitas tinggi dapat menambah pengetahuan dan pengalaman baru baginya.

Tekanan Anggaran Waktu

Dalam melaksanakan proses audit, auditor dituntut untuk dapat melaksanakan tugasnya dengan melakukan efisiensi dalam biaya dan waktu. Akibat tuntutan tersebut, menyebabkan timbulnya tekanan dalam waktu. *Time pressure* memiliki dua dimensi, yaitu *time budget pressure* keadaan di mana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat) dan *time deadline pressure* kondisi di mana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya (Herningsih, 2001).

Tekanan anggaran waktu adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah ditetapkan atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang cenderung ketat dan kaku. (Dezoort, 1998; Soobaroyen and Chengabroyen, 2005). Anggaran waktu merupakan hal penting yang harus dipertimbangkan, mengingat dalam kondisi normal, estimasi penyediaan jumlah waktu yang dialokasikan untuk tugas-tugas spesifik dalam suatu audit harus tersedia karena hal tersebut dijadikan dasar untuk estimasi biaya audit, untuk alokasi pekerjaan karyawan dan untuk evaluasi kinerja auditor. Akibat waktu yang telah ditetapkan untuk penugasan tidak cukup, maka auditor akan bekerja di bawah tekanan waktu sehingga pekerjaannya akan dilakukan lebih cepat, menyebabkan kemungkinan mengabaikan beberapa proses audit dan hanya menyelesaikan yang penting-penting saja sehingga akan menghasilkan kinerja yang buruk dan mempengaruhi juga hasil kerja audit (Cook and Kelly; 1991).

Independensi Auditor

Menurut Standar Audit Intern Pemerintah (2014), independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Independensi auditor terdiri atas, independensi penyusunan program yang bermakna kebebasan untuk memilih teknik dan prosedur audit dan kedalaman penerapan teknis audit,

independensi investigatif bermakna kebebasan memilih area dan ruang lingkup kegiatan yang akan diperiksa, dan independensi pelaporan yang bermakna kebebasan untuk menyajikan fakta yang terungkap dalam audit. Untuk mencapai tingkat independensi yang diperlukan dalam melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit intern secara efektif, pimpinan APIP memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada atasan pimpinan APIP. Ancaman terhadap independensi harus dikelola pada tingkat individu auditor, penugasan audit intern, fungsional, dan organisasi.

DeAngelo (1981) menyatakan bahwa independensi auditor memengaruhi kemampuan untuk mendeteksi salah saji dan kualitas pengauditan di pasar modal. Auditor sering menghadapi konflik antara kepentingan mereka sendiri dan kewajiban profesional mereka untuk memberikan nasihat layanan dan konsultasi yang baik (Moore *et al.*, 2006). Mautz dan Sharaf (1961) menyatakan bahwa independensi dapat dijabarkan sebagai cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Independensi dalam kenyataan (*Independence in fact*) adalah sikap auditor yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan audit. Dalam hal ini, auditor diharuskan untuk objektif dan tidak berprasangka dalam memberikan pendapatnya. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) dapat diartikan sebagai hasil interpretasi pihak lain terhadap independensi auditor. Auditor akan dianggap tidak independen apabila memiliki hubungan tertentu dengan klien yang dapat menimbulkan persepsi dari pihak lain bahwa dirinya tidak independen.

Kompleksitas Tugas dan Perilaku Disfungsional Auditor

Audit menjadi semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan (*task difficulty*) dan variabilitas tugas (*task variability*) audit yang semakin tinggi. *Kompleksitas* tugas merupakan kompleksitas dan kemampuan analisis sebuah tugas dan ketersediaan prosedur operasi standar, Sementara variabilitas tugas didefinisikan sebagai derajat sebuah tugas familiar atau tidak, rutin atau tidak rutin, sering terjadi atau sebaliknya. Jadi kompleksitas audit muncul apabila kompleksitas tugas dan variabilitas tugas terjadi dalam kegiatan pengauditan (Prasita, 2012). Benford (2000) mencatat bahwa kompleksitas tugas audit dapat memaksakan beban kerja mental yang berat pada pengambil keputusan individu. Kompleksitas tugas dapat meningkatkan beban kerja mental dan mengurangi kualitas keputusan. Oleh karena itu, peningkatan beban mental dapat mengakibatkan kesalahan penilaian audit yang signifikan, dan auditor dapat melepaskan ketegangan melalui perilaku disfungsional.

Teori perubahan sikap, khususnya *dissonance theory*, telah menjelaskan bagaimana kaitan ketidaksesuaian akan memotivasi seseorang mengeleminasi ketidaksesuaian tersebut (Siegel dan Marconi, 1989), implikasinya ketika seorang auditor memiliki ketidaksesuaian tuntutan terhadap tekanan ataupun keadaan yang berlawanan, seperti banyaknya pekerjaan yang harus diselesaikan padahal terdapat keterbatasan sumber daya yang dimiliki auditor tersebut akan berupaya mengeliminasi ketidaksesuaian tersebut mungkin dengan membuat prioritas dan menghilangkan sesuatu yang dianggap tidak begitu penting. Penelitian Shauki *et al.* (2017), Riny (2015) dan Wirasedana (2015) membuktikan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor.

H₁: Kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor.

Tekanan Anggaran Waktu dan Perilaku Disfungsional Auditor

Tekanan anggaran waktu audit dapat menyebabkan auditor merasa tertekan dalam melaksanakan prosedur audit karena ketidaksesuaian antara waktu yang tersedia dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas audit, dan selanjutnya kondisi tersebut dapat memotivasi auditor melakukan tindakan audit disfungsional (Kelley dan Seiler, 1982; Cook dan Kelley, 1988). Terbatasnya alokasi waktu yang dibutuhkan dalam pelaksanaan tugas ditambah dengan adanya kesadaran bahwa anggaran waktu digunakan sebagai tolok ukur kinerjanya, menyebabkan stress individual bagi para auditor (Svanstrom, 2016).

Anggaran waktu yang ketat membuat auditor tidak dapat menyelesaikan seluruh prosedur audit yang seharusnya dilakukan karena tekanan yang diberikan oleh atasan dianggap mustahil untuk dipenuhi oleh auditor. Hal ini akan berindikasi pada perilaku disfungsional auditor untuk memenuhi anggaran waktu yang diberikan (DeZoort dan Lord, 1997). Ketika tekanan anggaran waktu meningkat,

maka perilaku disfungsional auditor juga akan meningkat. Selain itu, penilaian risiko dan ukuran sampel berkurang ketika auditor berada dalam tekanan waktu (Svanberg dan Ohman, 2013). teori perubahan sikap, khususnya *dissonance theory* yang menjelaskan bagaimana kaitan ketidaksesuaian akan memotivasi seseorang mengeleminasi ketidaksesuaian tersebut, saat seseorang mengalami tekanan ada kemungkinan respon dari auditor untuk berperilaku menyimpang lebih tinggi. Penelitian Yuen *et al.* (2013), Svanstrom (2016), dan Shauki *et al.* (2017) membuktikan bahwa terdapat pengaruh positif tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional auditor

H₂: Tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor.

Independensi Auditor dan Perilaku Disfungsional Auditor

Independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Untuk mencapai tingkat independensi yang diperlukan dalam melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit intern secara efektif, pimpinan APIP memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada atasan pimpinan APIP. Ancaman terhadap independensi harus dikelola pada tingkat individu auditor, penugasan audit intern, fungsional, dan organisasi (Standar Audit Intern Pemerintah, 2014). Menurut definisi DeAngelo (1981), independensi auditor memengaruhi kemampuan untuk mendeteksi salah saji dan kualitas pengauditan. Auditor sering menghadapi konflik antara kepentingan mereka sendiri dan kewajiban profesional mereka untuk memberikan nasihat layanan dan konsultasi yang baik (Moore *et al.*, 2006).

Teori fungsional dari perubahan sikap menyatakan bahwa sikap berlaku untuk memenuhi kebutuhan seseorang. Seorang auditor dapat melakukan tindakan apapun termasuk perilaku menyimpang untuk memenuhi kebutuhan akan kesesuaian tuntutan yang diperolehnya. Independensi merupakan aspek penting bagi profesionalisme auditor dalam membentuk integritas pribadi yang tinggi. Seorang auditor yang memiliki independensi yang tinggi maka kecil kemungkinan akan melakukan perilaku disfungsional. Penelitian Yuen *et al.* (2013) membuktikan bahwa independensi auditor berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor.

H₃: Independensi auditor berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor.

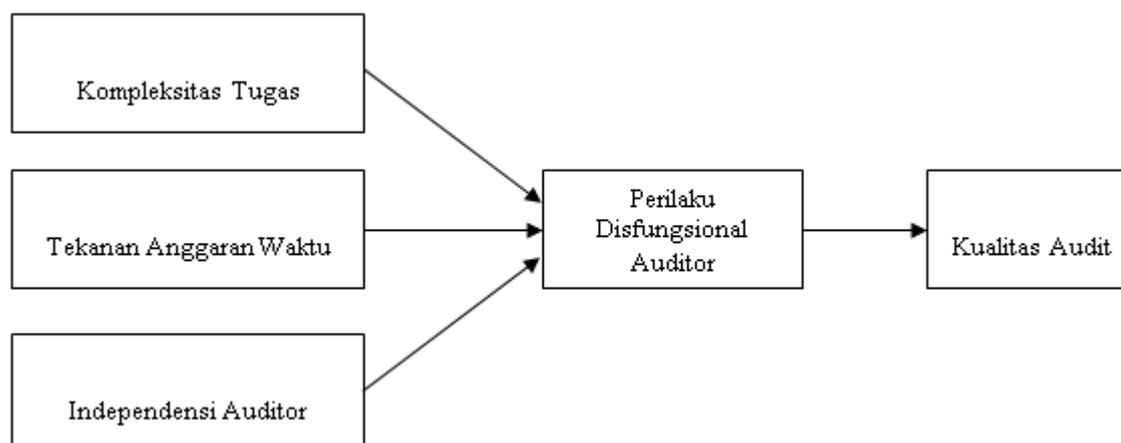
Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit

Paino *et al.* (2012) menyatakan bahwa perilaku disfungsional auditor dapat memberi pengaruh negatif pada perusahaan akuntan publik terhadap kualitas kerja profesional yang tepat waktu, dan akurasi mengenai evaluasi kinerja karyawan. Jika hal tersebut terus terjadi maka tidak dapat dipungkiri akan merusak kualitas audit yang dilakukan di masa depan. Azad (1994) menyatakan bahwa perilaku disfungsional auditor akan memberikan ancaman langsung pada reliabilitas dari sebuah proses audit serta akan memberikan dampak yang kurang baik di masa yang akan datang, seperti perilaku reduksi audit pada audit di masa depan sehingga meningkatnya tindakan perilaku disfungsional akan menurunkan kualitas hasil audit.

Teori perubahan sikap, khususnya *dissonance theory*, menjelaskan bagaimana kaitan ketidaksesuaian akan memotivasi seseorang mengeleminasi ketidaksesuaian tersebut, sehingga akan menimbulkan penyimpangan atas hal tersebut. Begitu juga dalam tugas audit, *dissonance theory* dapat bertindak sebagai suatu alasan auditor dalam mengeleminasi ketidaksesuaian dalam dirinya terhadap apa yang seharusnya dilakukan. Misalnya, auditor merasa bahwa perlu melakukan penggantian prosedur audit yang telah ditetapkan atau melakukan penghentian di awal terhadap tahapan-tahapan audit tanpa menyelesaikan prosedur audit yang telah ditetapkan (Otley dan Pierce, 1995; Rhode, 1978; Alderman dan Deitrick, 1982). Selain itu, kualitas audit juga dapat diidentifikasi melalui *functional theory*, dimana sikap seorang auditor dalam menjalankan tugas audit dimungkinkan untuk melakukan penyimpangan untuk memenuhi kebutuhannya sendiri, sehingga hal tersebut dapat mengubah sikap seorang auditor dalam memberikan hasil audit yang berkualitas. Penelitian Annisa Fatimah (2012), Agus Setiawaty (2013) dan Siti Kustinah (2013) membuktikan bahwa perilaku disfungsional auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

H₄: Perilaku disfungsional auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Secara keseluruhan pengembangan hipotesis dapat disajikan dalam kerangka konsep penelitian pada Gambar 1 berikut ini:



Gambar 1
Model Penelitian

Sumber : Yuen *et al.* 2013; Setiawaty, 2013

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Pejabat Fungsional APIP pada Inspektorat Provinsi Banten yang berjumlah 80 orang, yang terdiri dari 64 (enam puluh empat) orang Auditor, 13 (tiga belas) orang Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (P2UPD) dan 3 (tiga) Auditor Kepegawaian, dengan teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah sampling jenuh sehingga seluruh anggota populasi dijadikan sebagai sampel. Menurut Sekaran (2011) penelitian di bidang sosial dengan jumlah responden antara 30-500 layak untuk dilakukan penelitian.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

1. Kompleksitas tugas dalam penelitian ini adalah persepsi auditor tentang kesulitan suatu tugas audit yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan auditor untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki untuk pembuatan keputusan (Marganingsih *et al.* 2010). Pengukuran variabel kompleksitas tugas menggunakan instrument yang digunakan oleh Marganingsih *et al.* (2010) dan Ayuni *et al.* (2016) yang berdasarkan 6 (enam) indikator.
2. Tekanan anggaran waktu dalam penelitian ini adalah bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan sumber daya yang dapat diberikan untuk melaksanakan tugas (Dezort *et al.* 1997). Pengukuran Indikator tekanan anggaran waktu berdasarkan 5 (lima) instrumen yang dikembangkan oleh Pierce & sweeney (2004) dan Shauki *et al.* (2017).
3. Independensi auditor dalam penelitian ini adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif (Standar Audit Intern Pemerintah, 2014). Pengukuran independensi auditor dilakukan dengan menggunakan 6 (enam) indikator yang dikembangkan Mautz dan Sharaf (1961) dalam Trisnaningsih (2007).
4. Perilaku disfungsional auditor dalam penelitian ini adalah perubahan perilaku auditor yang dapat mempengaruhi kualitas audit meliputi tindakan melaporkan waktu audit dengan total waktu yang lebih pendek daripada waktu yang sebenarnya atau menggunakan waktu pribadi untuk melaksanakan tugas, penyelesaian langkah-langkah audit yang terlalu dini tanpa melengkapi keseluruhan prosedur, serta *reduced audit quality behavior* yang merupakan tindakan yang diambil auditor untuk mengurangi efektivitas pengumpulan bukti selama pengujian. Donnely *et al.* (2003). Pengukuran perilaku disfungsional auditor menggunakan 9 (sembilan) indikator yang dimodifikasi dari Donnely *et al.* (2003) dalam Rustiarini (2014).

5. Kualitas audit dalam penelitian ini adalah ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Government Accountability Office dalam Lowenshon et al., 2005).). Pengukuran atas kualitas audit menggunakan 7 (tujuh) indikator yang diambil dari Standar Audit Intern Pemerintah (2014).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dimaksudkan untuk menganalisa data berdasarkan atas hasil yang diperoleh dari jawaban responden terhadap masing-masing indikator pengukur variabel. Analisis statistik deskriptif dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minim um	Maxim um	Mean	Std. Deviation
Kompleksitas Tugas (X1)	79	2.17	4.17	3.4241	.43099
Tekanan Anggaran Waktu (X2)	79	2.40	5.00	4.0354	.63388
Independensi Auditor (X3)	79	2.17	5.00	3.7700	.78187
Perilaku Disfungsional Auditor (Y1)	79	1.67	5.00	3.0928	.63715
Kualitas Audit (Y2)	79	3.14	5.00	4.1971	.50394
Valid N (listwise)	79				

Sumber: Data Primer Diolah, 2018

Dari hasil data statistik deskriptif yang diperoleh memperlihatkan bahwa variabel kompleksitas tugas menunjukkan nilai rata-rata 3.42 dengan standar deviasi sebesar 0.43. Variabel tekanan anggaran waktu menunjukkan nilai rata-rata 4.04 dengan standar deviasi sebesar 0.63. Variabel independensi auditor menunjukkan nilai rata-rata 3.77 dengan standar deviasi sebesar 0.78. Variabel perilaku disfungsional auditor menunjukkan nilai rata-rata 3.09 dengan standar deviasi sebesar 0.64. Variabel kualitas audit menunjukkan nilai rata-rata 4.19 dengan standar deviasi sebesar 0.50.

Analisis Persamaan Regresi

Analisis regresi pada penelitian ini terdiri atas dua persamaan, yaitu Y_1 dan Y_2 . Persamaan regresi Y_1 digunakan untuk menguji apakah Kompleksitas Tugas (X_1), Tekanan Anggaran Waktu (X_2), Independensi Auditor (X_3) memengaruhi Perilaku Disfungsional Auditor (Y_1). Dari hasil pengujian Regresi antara Kompleksitas Tugas (X_1), Tekanan Anggaran Waktu (X_2), Independensi Auditor (X_3) terhadap mempengaruhi Perilaku Disfungsional Auditor (Y_1) menghasilkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y_1 = 2.165 + 0.340X_1 + 0.319X_2 - 0.405X_3 + e$$

Persamaan regresi berikutnya digunakan untuk menguji apakah Perilaku Disfungsional Auditor (Y_1) mempengaruhi Kualitas Audit (Y_2), dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y_2 = 5,870 - 0,541Y_1 + e$$

Uji Koefisien Regresi (Uji F)

Uji Koefisien Regresi (Uji F) digunakan untuk menguji apakah model regresi yang kita buat baik/signifikan atau tidak baik/non signifikan. Jika model signifikan maka model bisa digunakan untuk prediksi/peramalan, sebaliknya jika non/tidak signifikan maka model regresi tidak bisa digunakan untuk peramalan. Hasil uji F model regresi 1 diketahui bahwa F hitung > F Tabel yaitu

24,427 > 2,72 dan nilai signifikansi 0,000 atau <0,005 sehingga diketahui model regresi tersebut signifikan, begitu pula dengan Hasil uji F model regresi 2 diketahui bahwa F hitung > F Tabel yaitu 67,661 > 3,96 dan nilai signifikansi 0,000 atau <0,005 sehingga diketahui model regresi tersebut signifikan.

Tabel 2
Hasil Uji F dan Koefisien Determinasi

Model	F	Sig.	Adj. R Square
Model 1	24.427	0.000	0.494
Model 2	67.661	0.000	0.461

Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dapat menjelaskan variasi variabel dependen. Dalam pengujian hipotesis model pertama koefisien determinasi dilihat dari besarnya nilai R Square (R^2). Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui bahwa besarnya koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,494 (49,4%). Sehingga dapat dikatakan bahwa 49,4% perilaku disfungsional auditor (Y_1) pada model dapat dipengaruhi oleh kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu, dan independensi auditor, sedangkan sisanya 50,6% dipengaruhi oleh variabel lain diluar model. Selain itu, berdasarkan pengujian koefisien determinasi Y_1 terhadap Y_2 dapat diketahui bahwa besarnya koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,461 (46,1%). Sehingga dapat dikatakan bahwa 46,1% kualitas audit (Y_2) pada model dapat diterangkan oleh perilaku disfungsional auditor (Y_1) sedangkan sisanya 53,9% dipengaruhi oleh variabel lain diluar model.

Uji Koefisien Parsial (Uji t)

Pada penelitian ini uji t digunakan untuk menguji apakah hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini diterima atau tidak dengan mengetahui apakah variabel independen secara individual mempengaruhi variabel dependen. Uji t dilakukan dengan melihat nilai signifikansi t . Adapun metode dalam penentuan t tabel menggunakan ketentuan tingkat signifikan 5% dengan $df=n-k-1$ (dalam penelitian ini $df=79-3-1=75$), sehingga didapat nilai t tabel sebesar 1,665.

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui bahwa nilai t hitung dari masing-masing variabel independen, yang kemudian dibandingkan dengan nilai t tabel maka diketahui kompleksitas tugas berpengaruh secara parsial terhadap perilaku disfungsional auditor, hal ini dikarenakan nilai t hitung dalam penelitian ini lebih besar dari t tabel ($2,737 > 1,665$), maka H_0 ditolak. Demikian pula dengan tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor karena nilai t hitung dalam penelitian ini lebih besar dari t tabel ($3,836 > 1,665$), maka H_0 ditolak. Sama halnya dengan variabel independensi auditor memiliki nilai t hitung lebih besar dari nilai t tabel ($5,888 > 1,665$) yang berarti bahwa independensi auditor berpengaruh secara parsial terhadap perilaku disfungsional auditor. Selain itu pengujian hipotesis secara parsial juga, diperoleh nilai signifikansi variabel kompleksitas tugas sebesar 0,08, variabel tekanan anggaran waktu sebesar 0,00, dan variabel independensi auditor sebesar 0,00. Nilai signifikansi ketiga variabel bebas berada dibawah 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu, dan independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional auditor.

Selanjutnya berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui bahwa nilai t hitung variabel independen lebih besar dari t tabel $8,292 > 1,665$, maka disimpulkan bahwa perilaku disfungsional auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Selain itu, nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$ sehingga dapat disimpulkan bahwa perilaku disfungsional auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Tabel 3
Hasil Pengujian Regresi Model 1

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error				Tolerance	VIF
1 (Constant)	2.165	.638		3.394	.001		
Kompleksitas Tugas (X1)	.340	.124	.230	2.737	.008	.954	1.049
Tekanan Anggaran Waktu (X2)	.319	.083	.317	3.836	.000	.984	1.016
Independensi Auditor (X3)	-.405	.069	-.496	-5.888	.000	.949	1.054

a. Dependent Variable: Perilaku Disfungsional Auditor (Y1)

Pengaruh Kompleksitas Tugas Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor

Hipotesis pertama menyatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor. Hasil penelitian dengan menggunakan model regresi linier berganda pada tabel 4.22 menunjukkan bahwa variabel kompleksitas tugas memiliki nilai signifikansi sebesar $0,008 < 0,05$ dan nilai koefisiennya 0,340, hal ini juga dibuktikan dengan besarnya t hitung $2,737 > t$ tabel sebesar 1,665. Sehingga dapat disimpulkan bahwa **hipotesis pertama diterima, yaitu kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor**. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kompleksitas tugas maka perilaku disfungsional auditor juga semakin tinggi. Sebaliknya, apabila semakin rendah kompleksitas tugas maka semakin rendah perilaku disfungsional auditor dalam melakukan tugas audit.

Kompleksitas tugas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu banyaknya informasi yang tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan dan beragamnya *outcome* (hasil) yang diharapkan oleh auditi dari kegiatan pengauditan (Chung dan Monroe, 2001). Selain itu, Benford (2000) menyatakan bahwa kompleksitas tugas audit dapat memaksakan beban kerja mental yang berat pada pengambil keputusan individu. Kompleksitas tugas dapat meningkatkan beban kerja mental dan mengurangi kualitas keputusan, karena pengambilan keputusan menggunakan teknik yang disederhanakan.

Ketika seorang auditor memiliki ketidaksesuaian tuntutan terhadap tekanan ataupun keadaan yang berlawanan, seperti banyaknya pekerjaan yang harus diselesaikan padahal terdapat keterbatasan sumber daya yang dimiliki auditor tersebut akan berupaya mengeliminasi ketidaksesuaian tersebut mungkin dengan membuat prioritas dan menghilangkan sesuatu yang dianggap tidak begitu penting. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Riny (2015), Wirasedana (2015), dan Shauki *et al.* (2017) yang membuktikan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor, namun menolak hasil penelitian Yuen (2013) dan Monica (2016) yang menyatakan bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor. Hasil penelitian ini mendukung teori perubahan sikap khususnya *dissonance theory*, yang menjelaskan bagaimana kaitan ketidaksesuaian akan memotivasi seseorang mengeliminasi ketidaksesuaian tersebut.

Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor

Hipotesis kedua menyatakan bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor. Hasil penelitian dengan menggunakan model regresi linier berganda pada tabel 4.22 menunjukkan bahwa variabel tekanan anggaran waktu memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$ dan nilai koefisiennya 0,319, hal ini juga dibuktikan dengan besarnya t hitung $3,836 > t$ tabel sebesar 1,665. Sehingga dapat disimpulkan bahwa **hipotesis kedua diterima, yaitu tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor**. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar tekanan anggaran waktu maka perilaku disfungsional auditor juga semakin besar. Sebaliknya, apabila semakin kecil tekanan anggaran waktu maka semakin kecil perilaku disfungsional auditor dalam melakukan tugas audit.

Terbatasnya alokasi waktu yang dibutuhkan dalam pelaksanaan tugas ditambah dengan adanya kesadaran bahwa anggaran waktu digunakan sebagai tolok ukur kinerjanya, menyebabkan stress individual bagi para auditor (Svanstrom, 2016). Ketika tekanan anggaran waktu meningkat, maka perilaku disfungsional auditor juga akan meningkat. Misalnya, tekanan waktu yang berkaitan dengan tenggang waktu dan hasil anggaran di *premature sign-off* dari langkah-langkah program audit (Alderman dan Deitrick, 1982). Selain itu, penilaian risiko dan ukuran sampel berkurang ketika auditor berada dalam tekanan waktu (Svanberg dan Ohman, 2013).

Penelitian ini mendukung penelitian Yuen et al. (2013), Svanstrom (2016) Devi et al. (2017), Shauki et al. (2017) yang membuktikan bahwa terdapat pengaruh positif tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional auditor, namun menolak hasil penelitian Devi et al. (2016) dan Monica (2016) yang menyatakan bahwa tekanan anggaran waktu tidak memiliki pengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional auditor. Hal tersebut mendukung teori perubahan sikap, khususnya *dissonance theory* yang menjelaskan bagaimana kaitan ketidaksesuaian akan memotivasi seseorang mengeliminasi ketidaksesuaian tersebut, saat seseorang mengalami tekanan ada kemungkinan respon dari auditor untuk berperilaku menyimpang lebih tinggi.

Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa independensi auditor berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor. Hasil penelitian dengan menggunakan model regresi linier berganda pada tabel 4.22 menunjukkan bahwa variabel independensi auditor memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$ dan nilai koefisiennya 0,405 dengan arah negatif, hal ini juga dibuktikan dengan besarnya t hitung $5,888 > t$ tabel sebesar 1,665. Sehingga dapat disimpulkan bahwa **hipotesis ketiga diterima, yaitu independensi auditor berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor**. Hal ini menunjukkan bahwa semakin auditor bersikap independen maka semakin kecil akan melakukan perilaku disfungsional. Sebaliknya, apabila semakin auditor tidak bersikap independen maka semakin besar akan melakukan perilaku disfungsional dalam melakukan tugas audit.

Ancaman terhadap independensi harus dikelola pada tingkat individu auditor, penugasan audit intern, fungsional, dan organisasi (Standar Audit Intern Pemerintah, 2014). Wright dan Wright (1997), berpendapat bahwa independensi auditor adalah inti dari integritas proses audit. Menjaga integritas fungsi audit independen adalah wajib bagi auditor dan diperlukan oleh standar profesi akuntansi. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Yuen et al. (2013) yang membuktikan bahwa independensi auditor berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsional auditor. Independensi merupakan aspek penting bagi profesionalisme auditor dalam membentuk integritas pribadi yang tinggi. Seorang auditor yang memiliki independensi yang tinggi maka kecil kemungkinan akan melakukan perilaku disfungsional. Hasil penelitian ini mendukung teori fungsional dari perubahan sikap yang menyatakan bahwa sikap berlaku untuk memenuhi kebutuhan seseorang. Seorang auditor dapat melakukan tindakan apapun termasuk perilaku menyimpang untuk memenuhi kebutuhan akan kesesuaian tuntutan yang diperolehnya.

Pengaruh Perilaku Disfungsional Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis keempat menyatakan bahwa perilaku disfungsional auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian dengan menggunakan model regresi linier sederhana pada tabel 4.23 menunjukkan bahwa variabel perilaku disfungsional auditor memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$ dan nilai koefisiennya 0,541 dengan arah negatif, hal ini juga dibuktikan dengan besarnya t hitung $8,226 > t$ tabel sebesar 1,665. Sehingga dapat disimpulkan bahwa **hipotesis keempat diterima, yaitu perilaku disfungsional auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit**. Hal ini menunjukkan bahwa semakin auditor berperilaku disfungsional maka semakin menurunkan kualitas audit. Sebaliknya, apabila semakin auditor tidak berperilaku disfungsional maka akan menambah/menaikkan kualitas audit.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Donnely et al. (2003), Fatimah (2012), Setiawaty (2013) dan Kustinah (2013) yang membuktikan bahwa perilaku disfungsional auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Fatimah (2012) menyatakan bahwa perilaku disfungsional auditor akan memberikan ancaman langsung pada reliabilitas dari sebuah proses audit serta akan memberikan dampak yang kurang baik di masa yang akan datang, seperti

perilaku reduksi audit pada audit di masa depan sehingga meningkatnya tindakan perilaku disfungsi akan menurunkan kualitas hasil audit.

Tabel 4
Hasil Pengujian Regresi Model 2

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error				Tolerance	VIF
1 (Constant)	5.870	.208		28.276	.000		
Perilaku Disfungsional Auditor (Y1)	-.541	.066	-.684	-8.226	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: Kualitas Audit (Y2)

Hasil penelitian ini mendukung teori perubahan sikap, khususnya *dissonance theory*, yang menjelaskan bagaimana kaitan ketidaksesuaian akan memotivasi seseorang mengeleminasi ketidaksesuaian tersebut, sehingga akan menimbulkan penyimpangan atas hal tersebut. Begitu juga dalam tugas audit, *dissonance theory* dapat bertindak sebagai suatu alasan auditor dalam mengeleminasi ketidaksesuaian dalam dirinya terhadap apa yang seharusnya dilakukan. Misalnya, auditor merasa bahwa perlu melakukan penggantian prosedur audit yang telah ditetapkan atau melakukan penghentian di awal terhadap tahapan-tahapan audit tanpa menyelesaikan prosedur audit yang telah ditetapkan (Otley dan Pierce, 1995; Rhode, 1978; Alderman dan Deitrick, 1982). Selain itu, kualitas audit juga dapat diidentifikasi melalui *functional theory*, dimana sikap seorang auditor dalam menjalankan tugas audit dimungkinkan untuk melakukan penyimpangan untuk memenuhi kebutuhannya sendiri, sehingga hal tersebut dapat mengubah sikap seorang auditor dalam memberikan hasil audit yang berkualitas.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan rumusan masalah, pengembangan hipotesis atas dasar teori-teori yang berhubungan, serta hasil analisis yang telah dibahas, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kompleksitas tugas maka perilaku disfungsi auditor juga semakin tinggi. Sebaliknya, apabila semakin rendah kompleksitas tugas maka semakin rendah perilaku disfungsi auditor dalam melakukan tugas audit.
2. Tekanan anggaran waktu berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar tekanan anggaran waktu maka perilaku disfungsi auditor juga semakin besar. Sebaliknya, apabila semakin kecil tekanan anggaran waktu maka semakin kecil perilaku disfungsi auditor dalam melakukan tugas audit.
3. Independensi auditor berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa semakin auditor bersikap independen maka semakin kecil akan melakukan perilaku disfungsi. Sebaliknya, apabila semakin auditor tidak bersikap independen maka semakin besar akan melakukan perilaku disfungsi dalam melakukan tugas audit.
4. Perilaku disfungsi auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin auditor berperilaku disfungsi maka semakin menurunkan kualitas audit. Sebaliknya, apabila semakin auditor tidak berperilaku disfungsi maka akan menambah/menaikkan kualitas audit.

Saran

Dalam rangka pengembangan ilmu pengetahuan, penelitian selanjutnya agar dapat :

1. memperluas objek penelitian tidak hanya pada Inspektorat Provinsi Banten saja, namun diperluas pada auditor di inspektorat pemerintah kabupaten/kota, BPKP, atau BPK.
2. memasukkan variabel lainnya yang dapat berpengaruh terhadap perilaku disfungsi audit seperti etika profesi auditor, pengalaman, motivasi kerja, dan komitmen profesional.

3. menambahkan metode wawancara langsung pada masing-masing responden dalam upaya mengumpulkan data, sehingga dapat menghindari kemungkinan responden tidak objektif dalam mengisi kuesioner.

Implikasi

Penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan acuan dan evaluasi bagi bagi APIP untuk meminimalisir perilaku disfungsional auditor diantaranya dengan cara menyusun rencana strategis dan rencana kegiatan audit intern tahunan dengan prioritas pada kegiatan yang mempunyai risiko terbesar (risk base audit), selaras dengan tujuan APIP, didasarkan pada evaluasi/penilaian risiko yang dilakukan oleh APIP. Selain itu, perlunya dilakukan sosialisasi terhadap piagam audit (audit charter) untuk menegaskan kembali bahwa APIP berhak memperoleh akses terhadap buku-buku, catatan-catatan, pejabat dan pegawai, serta sumber informasi lain yang berhubungan dengan kegiatan, anggaran, pendapatan. Dengan terminimalisirnya perilaku disfungsional auditor maka akan berpengaruh pada meningkatnya kualitas audit sehingga pada akhirnya berdampak pada tercapainya tujuan organisasi secara keseluruhan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arista Devi, Ni Putu dan Wayan, Ramantha. *Tekanan Anggaran Waktu, Locus of Control, Sifat Machiavellian, Pelatihan Auditor Sebagai Anteseden Perilaku Disfungsional Auditor*, E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. Vol.18.3 Maret 2017, hal 2318-2345.
- Ayuni, Luh Winda Asri dan Suprasto, Bambang. 2016. *Integritas Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompleksitas Tugas Terhadap Kualitas Audit*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. Vol.15.3.2016. hal.2352-2377. ISSN: 2302-8559.
- Cacioppo, J., Hatfield, E., dan Rapson, R. L. (1994). *Emotional Contagion*. New York: Cambridge University Press.
- Cook, E. and Kelley, T. 1988. *Auditor Stress and Time Budgets*. The CPA Journal, Vol. 58, No. 7, pp. 83-86.
- Coram, Paul, Ng, Juliana dan Woodliff, David. 2003. *A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australia Auditors*. Australia Accounting Review Vol.13 No. 1 : 38-44.
- De Angelo, L.E. 1981. *Auditor Size and Audit Quality*. Journal of Accounting and Economics. 183-199 North-Holland Publishing Company.
- Devi, Arista, et al. 2017. *Tekanan Anggaran Waktu, Locus Of Control, Sifat Machiavellian, Pelatihan Auditor Sebagai Anteseden Perilaku Disfungsional Auditor*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vo.18.3.Juni (2017). ISSN: 2302-8556.
- Devi, Setya, et al (2016). *Time Budget Pressure Memoderasi Pengaruh Karakteristik Personal Auditor Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vo.15.3.Juni (2016). ISSN: 2302-8556.
- Donelly, David P., et al (2003). *Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effect of Locus of Control, Organizational Commitment, and Position*". The Journal of Applied Business Research. Vol. 19.
- Fatimah, Annisa. 2012. *Karakteristik Personal Auditor Sebagai Anteseden Perilaku Disfungsional Auditor dan Pengaruhnya Terhadap Kualitas Hasil Audit*. Jurnal Akuntansi dan Manajemen. Vol.1. April 2012. ISSN: 2252-6072.
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program*. Edisi Ketujuh. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- <http://www.kemendagri.go.id/news/2017/05/26/keberadaan-inspektorat-daerah-dinilai-kurang-optimal>
- Jamaludin, Syarifudin. 2014. *Ambiguitas dan Konflik Peran Serta Independensi Sebagai Determinan Kualitas Audit Internal*.
- Kelley, T. and Margheim, L. 1990. *The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variabel on Dysfunctional Behavior*. Auditing:A Journal of Practice and Theory. Vol 9. No. 2. pp. 21-41.
- _____, and Seiler, R. E. 1982. *Auditor Stress and Time Budget*. The CPA Journal, December. pp. 24-34.

- Kustinah, Siti. 2013. *"The Influence of Dysfunctional Behavior And Individual Culture On Audit Quality"*. International Journal of Scientific & Technology Research Volume 2, Issue 5.
- Lautania, Maya Febriyanti. 2011. *Pengaruh Time Budget Pressure, Locus Of Control, dan Perilaku Disfungsional Audit terhadap Kinerja Auditor*. Jurnal telaah dan riset akuntansi Vol. 4 N0.1, Januari 2011.
- Lowensohn, Suzanne., Johnson, Laurence E., Elder, Randal J dan Davies Stephen P. 2007. Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fee in the Local Government Audit Market. *Journal of Accounting and Public Policy: 705-732*.
- Mautz, R.K. Sharaf, H.A, 1961. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
- Marganingsih, Arywarty. Martani, Dwi. 2010. *Anteseden Komitmen Organisasi dan Motivasi: Konsekuensinya Terhadap Kinerja Auditor Intern Pemerintah*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia Vol.7, No.1 Juni 2010.
- Melsa, Monica, 2015. *Pengaruh Locus Of Control, Komitmen Organisasi, Kinerja, Turnover Intention, Tekanan Anggaran Waktu, Gaya Kepemimpinan Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor*. Jurnal Akuntansi Bisnis, Vol. XIV No. 27 September 2015.
- Nadirsyah, Zuhra Intan, M. 2009. *Locus of Control, Time Budget Pressure, dan Penyimpangan Perilaku dalam Audit*. Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi. 2 (2): 104- 116.
- Narimawati, Umi. 2010. *Metodologi Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif Teori dan Aplikasi*. Bandung. Agung Media.
- Nordqvist, S., Hovmark, S. and Zika-Viktorsson, A. (2004), *"Perceived time pressure and social processes in project teams"*, International Journal of Project Management, Vol. 22 No. 6, pp. 63-468
- Otley, D., and B. Pierce, 1996. *Auditor Time Budget Pressure; Consequences and Antecedents*. Accounting, Auditing and Accountability. Journal, Vol 9,p. 65-84.
- Paino, Halil., et al. 2011. *"Dysfunctional Audit Behavior : The Effect of Budget Emphasis Leadership Behavior and Effectiveness of Audit Review."* Eropcan Journal of Sosial Sciences, Volume 21, Number 3.
- Paino, H., Ismail, Z., dan Smith, M. 2012. *Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Study in Malaysia*. Asian Review of Accounting. 18(2): 167173.
- Pierce, B, and Sweeney, B. 2004, *Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation*. European Accounting Review. Vol. 13. No. 1. pp. 415-441.
- Prasita, andin, et al. 2007. *Pengaruh Kompleksitas Audit dan Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Kualitas Audit dengan Moderasi Pemahaman Terhadap Sistem Informasi*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis, 2007.
- Public Oversight Board (POB)*. 2000. *The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations*. Stamford, CT: Public Oversight Board.
- Pujaningrum, I dan Sabeni, A. 2012. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerimaan Auditor atas Penyimpangan Perilaku dalam Audit: Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Semarang*. Diponegoro Journal of Accounting. Volume 1. No. 1.
- Restuningdiah, Nur Indriantoro. 2000. *"Pengaruh Partisipasi Terhadap Kepuasan Pemakai Dalam Pengembangan Sistem Informasi dengan Kompleksitas Tugas, Kompleksitas Sistem, dan Pengaruh Pemakai Sebagai Moderating Variable"*. Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, Vol. 3, No. 2, hal 119-133.
- Riny, Pretty Sakta.2015. *"Pengaruh Kompleksitas Audit, Locus of Control, Risiko Keslahan Terhadap Penurunan Kualitas Audit Dengan Perilaku Disfungsional Auditor Sebagai Variabel Intervening"*. Jurnal Online Mahasiswa FEKON Universitas Riau, Vol. 2, No. 2. ISSN:2355-6854.
- Rustiarini, Ni Wayan. 2013." *Sifat Keperibadian dan Locus of Control sebagai Pemoderasi Hubungan Stress Kerja dan Perilaku Disfungsional Audit"*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia. Volume 11 Nomor 1, Juni 2014.
- Sekaran, Uma., 2006. *Research Methods for Business: A skill Buildiing Approach*. Third Edition. New York: John Willey & Son Inc.
- Setiawaty, Agus. 2013. *Audit Quality of Government Auditor*. Jurnal Akuntansi Multiparadigma. Vol.4.No.3.hal.330-507. ISSN:2086-7603.

Pengaruh Kompleksitas Tugas, Tekanan Anggaran Waktu, Dan Independensi Auditor Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor Dan Implikasinya Pada Kualitas Audit

- Shauki, Elvia, *et al.* 2017. *Pressure, Dysfunctional Behaviour, Fraud Detction and Role of Information Technology in The Audit Process*. Australasian Accounting, Bussines and Finance Journal. Vol.11.Issue.4, 102-115.
- Siegel, G., dan H.R. Marconi, 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing, Co. Cincinnati, OH.
- Sosoutiksno, Christina. 2010. *Perilaku Disfungsional Akibat Tekanan Anggaran Waktu (Studi Empiris di Lingkungan Badan Pengawasan Daerah Tingkat I dan Tingkat II Provinsi Maluku)*. Jurnal Maksi, Vol. 10, No. 1, pp. 89-95.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Supriyanto, Edy. 2009. Pengaruh Time Budget Pressure terhadap Perilaku Disfungsional Auditor (Audit Quality Reduction Behavior & Underreporting of Time) (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah). *Jurnal Akuntansi Indonesia*, Vol. 5, No. 1, Maret 2009, pp. 57-65.
- Svanstrom, Tobias. 2016. *Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditing Behaviour: Evidence From Small Audit Firms*. *Interntional Journal of Auditing*. Vol.20:42-51. ISSN:1090-6738.
- Tenriwaru, Ratna Sari dan Mokodongan Agung Pribadi, 2016. *Effect of time Budget Pressure and Locus of Control of Auditor Dysfunctional Behaviour (Survey on Legislative Auditor BPKP Gorontalo Province)*. *Journal of Education and Vocational Research*. Vol.7.No.1,pp.6-13. ISSN: 2221-2590.
- Wirasedana, Pradnyantha *et al.* 2015. *Pengaruh Time Budget Pressure, Loc, dan Task Complexity pada Dysfunctional Audit Behavior Akuntan Publik*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. Vol.11.1.2015. ISSN: 2302-8559.
- Wright, A., dan S. Wright, (1997), "An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments", *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, Vol, 12, pp. 15-36.
- Yuen, Desmond C.Y., *et al.* 2013. *Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau*. *International Journal of Accounting and Information Management* Volume 21, Number 3.
- Yuniarti, T. 2012. *The Effect of Tenure Audit anf Dysfunctional Behavior on Audit Quality*. *International Conferencee on Economic, Business and Marketing Management*. Vol. 29.