

UNDERREPORTING OF TIME DALAM PELAKSANAAN AUDIT

Adanan Silaban

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas HKBP Nommensen Medan
(Email:silabanadanan@yahoo.co.id)

Abstract: The purposes of this study is to examines; (1) relationship of locus of control and professional commitment to perceived time budget pressure, (2) relationship of locus of control and professional commitment to underreporting of time (URT) behaviors and (3) relationship of perceived time budget pressure to URT behaviors. This study conducted with survey method on auditors working in audit firms at three mayor cities in Indonesia i.e; Jakarta, Surabaya, and Medan, with samples are 348 respondents. This research used structural equation model as data analysis. The results of this study suggest that external locus of control has positive and significant relation with perceived time budget pressure and URT behaviors. Relation of affective professional commitment with perceived time budget pressure and URT behaviors is not significant. Relation of continuance professional commitment to perceived time budget pressure and (URT) behaviors is not significant. Normative professional commitment is inversely related to perceived time budget pressure and URT behaviors. Perceived time budget pressure has positive and significant relation with URT behaviors. The results also suggest direct affect locus of control and dimension of professional commitment to URT behaviors stronger than indirect affect through perceived time budget pressure.

Keywords: Underreporting of Time Behaviors, Perceived Time Budget Pressure, *Locus of Control*, Professional Commitment.

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk menguji; (1) hubungan *locus of control* dan komitmen profesional dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan, (2) hubungan locus of control dengan *underreporting of time* (URT), dan (3) hubungan tekanan anggaran waktu yang dirasakan terhadap perilaku URT. Penelitian ini dilakukan dengan metode survey pada auditor yang bekerja di kantor audit di tiga kota di Indonesia, yaitu: Jakarta, Surabaya, dan Medan, dengan jumlah sampel 348. Penelitian ini menggunakan model persamaan struktural sebagai alat analisis data.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa *external locus of control* memiliki hubungan yang positif dan signifikan dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Hubungan komitmen profesional dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT adalah tidak signifikan. Hubungan komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT tidak signifikan. Komitmen profesional normatif memiliki hubungan yang berbanding terbalik dengan tekanan anggran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Tekanan anggaran waktu yang dirasakan memiliki hubungan positif terhadap perilaku URT. Hasil penelitian ini juga menunjukkan pengaruh langsung dari *locus of control* dan dimensi komitmen profesional lebih kuat dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung yaitu melalui tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

Kata kunci: Perilaku under reporting time, tekanan anggaran waktu yang dirasakan, *Locus of Control*, komitmen profesional.

PENDAHULUAN

Hasil penelitian terdahulu menunjukkan bahwa salah satu perilaku menyimpang yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan audit adalah perilaku *underreporting of time* (Lightner et.al. 1982; Kelley dan Margheim 1990; Otley dan Pierce 1996; Pierce dan Sweeney 2004). Perilaku *underreporting of time* (URT) terjadi ketika auditor melaporkan waktu audit yang lebih singkat (*underreport*) dari waktu aktual yang dipergunakan untuk menyelesaikan tugas audit tertentu (Lightner et.al. 1982; Otley dan Pierce 1996).

Perilaku URT berpengaruh terhadap penurunan kualitas audit secara tidak langsung yaitu melalui keputusan yang dilakukan dalam Kantor Akuntan Publik (KAP). Realisasi anggaran waktu digunakan untuk berbagai keputusan seperti; penetapan anggaran waktu tahun berikutnya, evaluasi terhadap kinerja personal auditor, dan penentuan fee audit (Lightner et al. 1982; Otley dan Pierce 1996). Ketika auditor melakukan tindakan URT dalam pelaksanaan tugas audit, maka anggaran waktu tahun berikutnya menjadi tidak realistis. Anggaran waktu yang tidak realistis dapat mendorong auditor melakukan perilaku reduksi kualitas audit pada penugasan berikutnya (McNair 1991; Otley dan Pierce 1996), dan selanjutnya mengurangi kualitas audit. Perilaku URT dapat juga dikategorikan sebagai perilaku tidak etis, karena tindakan tersebut menyimpang dari standar audit dan dapat berdampak buruk pada pemakai laporan auditan (Margheim dan Pany 1986; Otley dan Pierce 1996).

Penelitian ini memperluas studi terdahulu tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan audit. Perluasan dilakukan dengan mengkaji hubungan antara karakteristik individual auditor dengan stres yang diakibatkan anggaran waktu dan perilaku URT. Perluasan didasarkan pada teori proses transaksional tentang stres yang diusulkan oleh Lazarus (1995). Menurut teori ini stres dan respon seseorang terhadap penyebab stres (*stressor*) dipengaruhi karakteristik personal.

Pada penelitian ini karakteristik individual auditor yang dikaji adalah *locus of control* dan komitmen auditor terhadap profesinya. *Locus of control* menggambarkan tingkat keyakinan seseorang tentang sejauh mana mereka dapat mengendalikan faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan yang dialaminya (Lefcourt 1982). Seseorang yang meyakini keberhasilan atau kegagalan yang dialaminya berada dalam kontrolnya disebut memiliki *locus of control* internal, dan sebaliknya eksternal (Lefcourt 1982).

Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi (Aranya et.al., 1981). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk melakukan usaha sekuat tenaga demi kepentingan profesi dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi (Aranya dan Ferris, 1984). Menurut Shaub et.al., (1993) komitmen profesional merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap perilaku auditor.

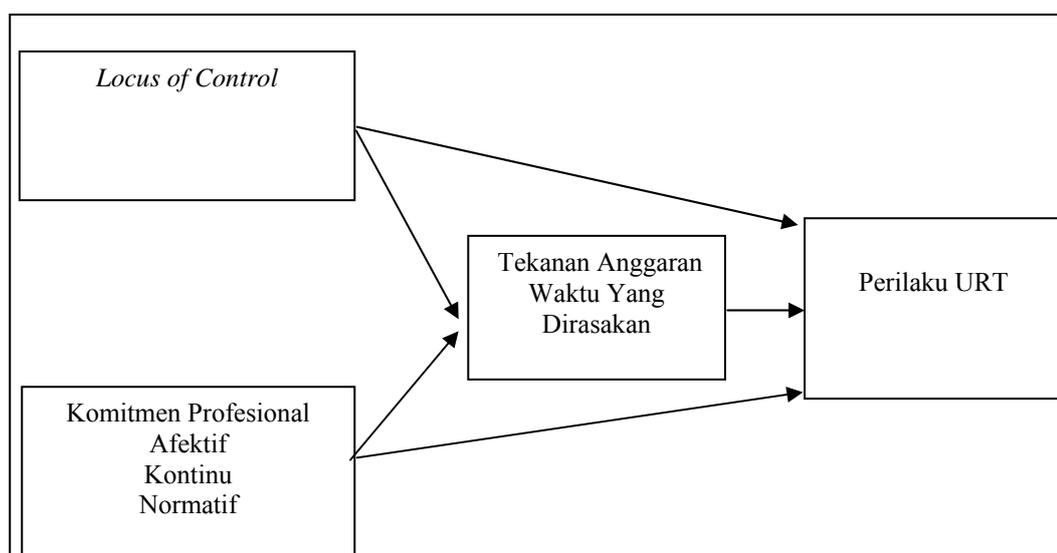
Pada penelitian ini komitmen profesional yang dimaksudkan adalah komitmen profesional multi-dimensi yang terdiri dari dimensi afektif, kontinu dan normatif (Meyer et al. 1993, Hall et.al., 2005). Komitmen profesional afektif (KPA) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya yang berkaitan dengan keterikatan emosional, dimana auditor mengidentifikasikan diri dengan tujuan dan nilai-nilai profesi. Komitmen

profesional kontinu (KPK) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya yang berkaitan dengan pertimbangan biaya yaitu biaya-biaya yang terjadi jika meninggalkan profesi. Komitmen profesional normatif (KPN) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya karena auditor merasakan suatu tanggungjawab atau kewajiban moral untuk memelihara hubungannya dengan profesinya.

Penelitian ini bertujuan menyediakan bukti empiris pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan dimensi komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Penelitian ini berbeda dengan penelitian-penelitian terdahulu yaitu dengan menguji secara simultan hubungan *locus of control* dan komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT.

Rerangka Teoritis Dan Pengembangan Hipotesis. Penelitian ini memperluas studi-studi terdahulu tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan perilaku URT. Perluasan dilakukan dengan mengkaji pengaruh karakteristik individual auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dalam menjelaskan dan memprediksikan perilaku URT. Teori yang melandasi perluasan penelitian ini didasarkan pada teori proses transaksional dari psikologi.

Teori proses transaksional menyatakan hubungan antara individual dengan lingkungannya adalah bersifat dinamis bergantung pada kondisi tertentu dan konteks personal (Lazarus 1995). Secara spesifik, teori ini menyatakan stres yang berdampak pada sikap, intensi, dan perilaku dipengaruhi karakteristik individual. Mengacu teori proses transaksional, level tekanan yang dirasakan auditor yang ditimbulkan kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan prosedur audit, dan tindakan auditor dalam menyelesaikan audit dipengaruhi karakteristik individual auditor. Mengacu pada hasil penelitian terdahulu dan teori proses transaksional, model penelitian yang menghubungkan variabel yang dikaji dalam penelitian ini disajikan pada Gambar 1.



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber: Dikembangkan untuk Penelitian ini

Hubungan *Locus of Control* dengan Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan.

Mengacu pada teori proses transaksional (Lazarus 1995) yang menyatakan bahwa penilaian individu terhadap penyebab stres dipengaruhi oleh karakteristik individual seperti *locus of control*. Karena kendala anggaran waktu yang dialami auditor dalam pelaksanaan audit, merupakan sumber stres, maka *locus of control* auditor dapat berpengaruh terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor. Individu dengan *locus of control* eksternal cenderung memandang hambatan di lingkungannya sebagai suatu ancaman atau kondisi yang menimbulkan stres (Chan 1977; Jennings 1990). Berdasarkan hal tersebut, auditor dengan *locus of control* eksternal cenderung memandang anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan audit. Hasil penelitian menunjukkan individu dengan *locus of control* eksternal mengalami stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* internal (Kreitner dan Kinicki, 2000). Dalam lingkungan kerja akuntan publik ditemukan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung mengalami stres-kerja pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal (Choo 1986).

Berdasarkan uraian di atas, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: Terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

Hubungan *Locus of Control* dengan Perilaku URT.

Dalam penelitian ini diprediksi *locus of control* individu auditor berpengaruh terhadap kecenderungan mereka untuk melakukan tindakan URT dalam pelaksanaan audit. Prediksi tersebut didasarkan atas argumentasi berikut. Individu yang memiliki *locus of control* internal meyakini bahwa mereka dapat mengatasi kendala yang dihadapi dalam lingkungan pekerjaan (Tanck dan Robbin 1979). Berdasarkan hal tersebut, ketika auditor menghadapi kendala waktu dalam pelaksanaan audit, maka auditor tersebut akan melakukan upaya pelaksanaan audit dengan tindakan yang tidak menyimpang. Hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat hubungan positif signifikan antara *locus of control* eksternal dengan penerimaan perilaku audit disfungsi (Donnelly *et al.* 2003). Temuan yang mirip dilaporkan Shapeero *et al.* (2003) yang menemukan auditor dengan *locus of control* eksternal memiliki intensi yang lebih tinggi melakukan perilaku menyimpang dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* internal.

Berdasarkan paparan di atas, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H2: Terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku URT.

Hubungan Komitmen Profesional dengan Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan.

Pada penelitian ini diprediksi auditor yang memiliki komitmen rendah cenderung mempersepsikan anggaran sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Prediksi ini didasarkan karena auditor yang memiliki komitmen rendah memiliki kesadaran yang rendah terhadap tujuan dan nilai-nilai profesi. Kurangnya kesadaran akan nilai dan tujuan profesi dapat membuat auditor mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit (Malone dan Robert 1996). Hasil penelitian di luar profesi akuntan publik menunjukkan karyawan yang memiliki komitmen profesional kuat merasakan stres pada level yang lebih rendah dibandingkan dengan karyawan yang memiliki komitmen profesional rendah (Meyer *et al.*, 1993). Choo (1986) menemukan terdapat hubungan terbalik antara komitmen profesional dengan stres kerja.

Paparan di atas mendukung dugaan auditor yang memiliki komitmen profesional kuat cenderung mempersepsikan anggaran waktu bukan sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Sebagai alternatif, auditor yang memiliki komitmen rendah cenderung mempersepsikan anggaran waktu sebagai tekanan dalam pelaksanaan program audit. Pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif, kontinu dan normatif. Sesuai dengan prediksi di atas, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- H3a: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.
- H3b: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.
- H3c: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan.

Hubungan Komitmen Profesional dengan Perilaku URT. Komitmen auditor terhadap profesional merupakan faktor penting untuk menjelaskan perilaku auditor dalam pelaksanaan tugas audit (Shaub *et.al.*, 1993). Hasil-hasil penelitian terdahulu mengindikasikan auditor dengan komitmen profesional kuat memiliki sensitifitas etis yang lebih tinggi dan lebih taat pada aturan dan berperilaku lebih etis dibandingkan dengan auditor dengan komitmen profesional rendah (Jeffry dan Weatherholt 1996). Hasil-hasil penelitian juga menunjukkan komitmen profesional berpengaruh pada perilaku yang melibatkan isu etis seperti pertimbangan *sign-off* saldo akun (Lord dan DeZoort 2001), dan intensi untuk melaporkan tindakan-tindakan yang diragukan (Kaplan dan Whitecotton 2001). Berdasarkan paparan yang diuraikan sebelumnya, maka diprediksi auditor yang memiliki komitmen kuat cenderung menghindari perilaku URT dalam pelaksanaan program audit. Pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif, kontinu dan normatif. Sesuai dengan prediksi tersebut, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- H4a: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku URT..
- H4b: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan perilaku URT..
- H4c: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT.

Hubungan Tekanan Anggaran Waktu Yang Dirasakan dengan Perilaku URT. Anggaran waktu merupakan elemen penting dari sistem kontrol yang digunakan KAP dalam perencanaan dan monitoring suatu penugasan audit (Kelley dan Seiler 1982; Otley dan Pierce 1996). Kompetisi pada pasar audit yang ketat mendorong KAP meningkatkan efisiensi melalui penetapan anggaran waktu audit yang ketat. Hal ini dapat mengakibatkan auditor mengalami tekanan, dan selanjutnya mendorong auditor melakukan perilaku menyimpang. Hasil penelitian Otley dan Pierce (1996) dan Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan terdapat hubungan linier antara tingkat kesulitan pencapaian anggaran waktu perilaku URT dalam pelaksanaan audit. .

Berdasarkan uraian di atas, pada penelitian ini diprediksi semakin meningkat tekanan anggaran waktu yang dirasakan, maka semakin meningkat perilaku URT dalam

pelaksanaan program audit. Sesuai dengan prediksi tersebut, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H6: Terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku UTR.

METODE

Metode Pemilihan Sampel dan Pengumpulan Data. Penelitian ini dilakukan dengan metode survei kepada auditor yang bekerja di KAP pada tiga kota besar di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya dan Medan. Unit analisis adalah individu auditor pada semua level hirarki organisasi KAP yaitu; auditor junior, senior, supervisor, manajer, dan partner. Kriteria sampel adalah auditor terlibat dalam pelaksanaan program audit atas audit umum (*general audit*) laporan keuangan perusahaan yang dilakukan KAP dengan pengalaman audit minimal selama 2 (dua) tahun. Kriteria ini didasarkan karena pada umumnya auditor yang memiliki pengalaman audit minimal 2 (dua) tahun di KAP telah diberi tanggungjawab melaksanakan program audit (Willet dan Page 1996; Pierce dan Sweeney 2004).

Sebanyak 1500 eksemplar kuesioner dikirim pada 90 KAP melalui pimpinan atau kontak person pada KAP. Metode pengumpulan data dilakukan dengan kombinasi dua cara berikut; (1) melalui jasa pos, dan (2) secara langsung oleh peneliti. Kombinasi kedua metode tersebut dipilih dalam usaha meningkatkan tingkat pengembalian kuesioner dengan mempertimbangkan kendala waktu dan biaya yang dihadapi peneliti. Memperhatikan sifat sensitif pertanyaan penelitian, maka responden diminta tidak perlu mencantumkan identitas diri atau KAP tempat mereka bekerja.

Pengumpulan data dilakukan selama 4 (empat) bulan. Jumlah seluruh kuesioner yang diterima melalui jasa pos maupun diterima secara langsung oleh peneliti dari KAP sebanyak 379 eksemplar. Dari 379 jawaban kuesioner tersebut, 31 jawaban kuesioner tidak diikuti dalam analisis data karena pengisiannya tidak lengkap dan/atau tidak sesuai dengan kriteria sampel. Dengan demikian sampel penelitian ini adalah 348, jumlah tersebut telah memenuhi ukuran sampel yang diperlukan untuk estimasi *maximum likelihood* yang berkisar antara 200 sampai 400 (Ghozali 2008; Hair *et.al.* 1998).

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel. Perilaku URT adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dengan melaporkan dan membebaskan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu (Lightner *et al.* 1982; Otley dan Pierce 1996). Variabel ini dioperasionalkan dengan mengukur seberapa sering responden melakukan setiap tindakan yang dapat mengakibatkan waktu audit yang dilaporkan dan dibebaskan lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan dalam pelaksanaan tugas audit. Perilaku URT diukur dengan 3 item pertanyaan dengan skala likert 5 poin yaitu mulai dari poin 1 (hampir tidak pernah) sampai poin 5 (hampir selalu) yang diadopsi dari Otley dan Pierce (1996).

Tekanan anggaran waktu yang dirasakan merupakan stres yang dirasakan atau dialami auditor dalam pelaksanaan prosedur audit yang ditimbulkan kendala anggaran waktu (DeZoort dan Lord 1997). Variabel ini dioperasionalkan dengan mengukur seberapa sering responden merasakan terdapat tekanan dalam pelaksanaan suatu prosedur audit tertentu yang ditimbulkan anggaran waktu audit. Variabel ini diukur dengan enam item pertanyaan dengan skala likert 5 poin mulai dari poin 1 (hampir tidak pernah) sampai

point 5 (hampir selalu). Instrumen ini diadopsi dari item-item pertanyaan yang digunakan pada studi-studi yang dilakukan oleh Kelley dan Seiler (1982), Willet dan Page (1996) dan Pierce dan Sweeney (2004).

Locus of control (LC) merupakan suatu konstruk yang menggambarkan keyakinan individu tentang sejauh mana mereka meyakini bahwa tindakannya mempengaruhi kejadian disekitar kehidupannya (Lefcourt 1982). Variabel ini dioperasionalkan sebagai konstruk internal-eksternal yang mengukur keyakinan individual atas faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan maupun kegagalan yang dialaminya. Variabel ini diukur dengan 16 pertanyaan dengan skala Likert 5 poin mulai dari poin 1 (Sangat Tidak Setuju) sampai poin 5 (Sangat Setuju) yang diadopsi dari instrumen *locus of control* dari Spector (1988) dalam Donnelly *et.al.* (2003).

Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif dari identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi (Aranya dan Ferris 1984). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk melakukan usaha sekuat tenaga demi kepentingan profesi, dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi. Pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif (KPA), komitmen profesional kontinu (KPK), dan komitmen profesional normatif (KPN). Konstruk ini diukur dengan 18 item pertanyaan yaitu masing-masing enam pertanyaan untuk setiap dimensi dengan skala Likert 5 poin mulai dari poin 1 (Sangat Tidak Setuju) sampai poin 5 (Sangat Setuju) yang diadopsi dari Meyer *et.al.* (1993).

Teknik Analisis Data. Analisis data dilakukan dengan menggunakan model persamaan struktural (*Structural Equation Modeling* selanjutnya disingkat dengan SEM). Metode ini dipilih karena model yang dikembangkan menguji secara serentak pengaruh karakteristik individual auditor dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Pengolahan data dilakukan dengan menggunakan program aplikasi *Statistical Package for the Social Science* (SPSS versi 13.0) dan *Analysis of Moment Structure* (AMOS versi 16.0).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Profil Responden. Responden penelitian ini sebanyak 348 orang auditor yang bekerja di KAP Afiliasi dan KAP Non-Afiliasi pada tiga kota di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya, dan Medan. Profil atau karakteristik dari 348 responden penelitian ini adalah sebagai berikut. Berdasarkan gender, sebahagian besar responden adalah laki-laki yaitu sebanyak 222 (63,80 persen) dan perempuan sebanyak 126 (36,20 persen). Sebanyak 150 (43,10 persen) responden menduduki jabatan pada posisi level atas (supervisor, manajer, dan partner) dan sebanyak 198 (56,81 persen) pada posisi pada level bawah. Berdasarkan tipe KAP sebanyak 188 orang responden atau 54,00 persen bekerja pada KAP Non-Afiliasi dan sebanyak 160 atau 46,00 persen bekerja pada KAP Afiliasi. Lama rata-rata responden bekerja di KAP selama 7,37 tahun dengan standar deviasi 4,64 tahun, sedangkan lama menduduki jabatan rata-rata 4,88 tahun dengan standar deviasi 3,82 tahun.

Hasil Pengujian Data. Pengujian data dilakukan untuk mendeteksi kemungkinan data mengandung *non-response* bias dan dilanggarnya asumsi-asumsi yang harus dipenuhi

pada estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural. Hasil pengujian *non-response* bias dengan uji t menunjukkan dan menyimpulkan tidak terdapat perbedaan signifikan rata-rata skor variabel yang diukur antara responden yang menjawab lebih awal dan paling akhir ($p > 0,05$). Hasil pengujian mengindikasikan data penelitian memenuhi asumsi-asumsi yang disyaratkan pada estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural yaitu data memiliki distribusi normal, bebas dari data *outliers*, dan tidak terdapat multikolinearitas (Ghozali 2005; 2008). Data penelitian ini memiliki distribusi normal karena tidak terdapat nilai C.R yang lebih besar dari $\pm 2,58$ untuk semua indikator penelitian maupun *multivariate*. Data penelitian ini juga bebas dari *univariate* maupun *multivariate outliers* karena tidak terdapat nilai *z-score* yang terletak diluar rentang ± 3 dan nilai *Mahalanobis distance* berada dibawah nilai χ^2 yaitu model struktural perilaku URT ($60,245 < 77,42$). Selanjutnya data penelitian ini juga bebas dari multikolinearitas yang ditunjukkan melalui nilai *determinant of sample covariance matrix* yang lebih besar dari 0 yaitu sebesar 1,072.

Hasil Pengujian Model Pengukuran. Kesesuaian model pengukuran diuji dengan analisis faktor konfirmatori. Model pengukuran yang diajukan tidak memiliki kesesuaian yang baik. Untuk itu dilakukan revisi terhadap model pengukuran dengan mengeluarkan indikator variabel yang memiliki nilai faktor loading di bawah 0,5. Rangkuman statistik deskriptif, faktor loading, reliabilitas, dan varian yang diekstraksi untuk masing-masing konstruk yang dihasilkan dari analisis faktor konfirmatori setelah dilakukan revisi atas model pengukuran disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1. Statistik Deskriptif, Faktor Loading, Reliabilitas dan Validitas Konstruk

Konstruk*	Rata-Rata (Standar Deviasi)	Faktor Loading	Construct Reliability	AVE
Perilaku URT (3)	9,33 (2,79)	0,737-0,748	0,843	0,557
TAWD (6)	18,08 (4,84)	0,680-0,743	0,863	0,512
LOC (12)	37,05 (9,94)	0,609-0,770	0,923	0,501
KPA (5)	14,96 (4,56)	0,710-0,833	0,883	0,602
KPK (4)	11,66 (3,41)	0,692-0,752	0,814	0,523
KPN (5)	14,71 (4,23)	0,695-0,733	0,838	0,509

Sumber: Output SPSS dan AMOS

*Nilai dalam kurung di konstruk adalah jumlah item indikator setelah analisis faktor konfirmatori.

Sebagaimana ditunjukkan pada Tabel 1, masing-masing indikator konstruk penelitian ini memiliki validitas yang baik yang ditunjukkan melalui nilai faktor loading yang lebih besar dari 0,5 (Hair dkk, 1998). Masing-masing indikator konstruk juga memiliki ukuran konsistensi internal yang baik yang ditunjukkan melalui nilai *construct reliability* di atas 0,70, dan indikator-indikator konstruk mewakili secara baik variabel yang diukur yang ditunjukkan melalui nilai AVE di atas 0,50 (Ghozali 2005; 2008).

Pada Tabel 2 disajikan korelasi antara dimensi komitmen profesional dan akar kuadrat AVE dari masing-masing dimensi komitmen profesional.

Tabel 2. Korelasi Antara Konstruk dan Akar Kuadrat AVE

Konstruk	KPA	KPK	KPN
Komitmen Profesional Afektif (KPA)	0,776		
Komitmen Profesional Kontinu (KPK)	0,439	0,723	
Komitmen Profesional Normatif (KPN)	0,662	0,490	0,713

Sumber: Output AMOS

Keterangan: Elemen-elemen diagonal (huruf cetak tebal) adalah nilai akar kuadrat AVE dan di luar diagonal (huruf cetak biasa) adalah korelasi antar dua konstruk berpasangan.

Tampak pada Tabel 2 masing-masing konstruk dimensi komitmen profesional memiliki validitas diskriminan yang baik, hal ini dapat dilihat dari nilai akar kuadrat AVE masing-masing konstruk dimensi komitmen profesional yang lebih tinggi nilainya dibandingkan dengan nilai korelasi antara konstruk dimensi komitmen profesional.

Hasil Pengujian Model Struktural. Evaluasi terhadap kesesuaian model struktural perilaku URT dilakukan dengan memperbandingkan nilai indeks-indeks fit yang dihasilkan dari model dengan indeks-indeks fit yang direkomendasikan seperti yang disajikan pada Tabel 3.

Tabel 3. Evaluasi Terhadap Indeks-Indeks Fit:
Model Persamaan Struktural Perilaku URT

Indeks Fit	Hasil Model	Nilai Yang Direkomendasikan	Evaluasi Model
Chi-square	553,839	Lebih kecil dari 600,481 (χ^2 dengan $df = 876$ adalah 600,481)	Baik
Probabilitas	0,365	$\geq 0,05$	Baik
Chi-square/df	1,020	$\leq 2,00$	Baik
GFI	0,917	$\geq 0,90$	Baik
RMSEA	0,008	$\leq 0,08$	Baik
AGFI	0,904	$\geq 0,90$	Baik
TLI	0,998	$\geq 0,90$	Baik
PNFI	0,831	0.60-0.90	Baik

Sumber: Output AMOS

Tampak pada tabel 3 hasil pengujian Chi-square sebesar 553,839 dengan probabilitas 0,365 menunjukkan model memiliki kesesuaian yang baik. Begitu juga dengan indeks-indeks fit lainnya sesuai dengan yang direkomendasikan. Berdasarkan evaluasi terhadap indeks-indeks fit disimpulkan bahwa model persamaan struktural perilaku URT fit dengan data empiris.

Hasil estimasi yang menunjukkan hubungan variabel yang diestimasi untuk model perilaku URT disajikan pada Tabel 4.

Tabel 4. Hasil Estimasi Model Struktural Perilaku URT

Hubungan Variabel	Koefisien	S.E.	C.R	P
TAWD ← LOC	0,342	0,084	4,663	0,001
TAWD ← KPA	-0,039	0,082	-0,410	0,679
TAWD ← KPK	-0,011	0,077	-0,155	0,882
TAWD ← KPN	-0,214	0,090	-2,357	0,018
URT ← LOC	0,155	0,094	2,045	0,041
URT ← KPA	0,000	0,093	-0,004	0,997
URT ← KPK	0,029	0,087	0,376	0,707
URT ← KPN	-0,217	0,104	-2,239	0,025
URT ← TAWD	0,280	0,079	3,829	0,001

Sumber: Output AMOS

Tampak pada tabel 4 terdapat lima jalur yang signifikan pada taraf nyata sebesar 0,05 atau di bawah 0,05 ($\leq 0,05$). Jalur-jalur yang signifikan adalah jalur dari *locus of control* ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan, jalur dari komitmen profesional normatif ke tekanan anggaran waktu yang dirasakan, jalur dari *locus of control* ke perilaku URT, jalur dari komitmen profesional normatif ke perilaku URT dan jalur dari tekanan anggaran waktu yang dirasakan ke perilaku URT. Model ini memberikan 23,2% varian di konstruk tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan 23,8% varian di konstruk perilaku URT.

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan. Pengujian hipotesis penelitian didasarkan pada nilai dan tanda *standardize regression weight* (koefisien regresi) yang diestimasi dari model struktural perilaku URT. Kriteria yang digunakan adalah hipotesis penelitian diterima jika nilai probabilitas sama atau di bawah 0,05 atau 5% ($p \leq 0,05$) [Hair *et al.*, 1998]. Rangkuman hasil pengujian hipotesis penelitian disajikan pada Tabel 5.

Tabel 5. Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian

Hubungan Variabel	Hipotesis	Koefisien	C.R	P	Kesimpulan
TAWD ← LOC	H1	0,342	4,663	0,001	Diterima
URT ← LOC	H2	0,155	2,045	0,041	Diterima
TAWD ← KPA	H3a	-0,039	-0,410	0,682	Ditolak
TAWD ← KPK	H3b	-0,011	-0,155	0,877	Ditolak
TAWD ← KPN	H3c	-0,214	-2,357	0,018	Diterima
URT ← KPA	H4a	0,000	-0,004	0,997	Ditolak
URT ← KPK	H4b	0,029	0,376	0,707	Ditolak
URT ← KPN	H4c	-0,217	-2,239	0,025	Diterima
URT ← TAWD	H5b	0,280	3,829	0,001	Diterima

Sumber: Output AMOS

Hipotesis 1. Hipotesis 1 memprediksikan terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan. Bukti empiris mendukung hipotesis penelitian. Hasil penelitian ini konsisten dengan literatur psikologi yang mendokumentasikan bahwa individu dengan *locus of control* eksternal meyakini bahwa mereka memiliki kemampuan yang terbatas untuk melakukan kontrol terhadap keadaan

(Lefcourt 1992), dan cenderung memandang suatu keadaan sebagai tekanan atau kondisi yang menimbulkan stres (Chan 1977).

Hipotesis 2. Hipotesis 2 memprediksikan terdapat hubungan positif antara *locus of control* eksternal dengan perilaku URT. Bukti empiris mendukung hipotesis tersebut. Temuan penelitian ini mengindikasikan semakin eksternal *locus of control* individu auditor, maka mereka cenderung melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan prosedur audit dan sebaliknya. Temuan penelitian ini membuktikan hasil penelitian yang menemukan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal lebih menerima perilaku audit disfungsi (Donnelly *et.al.* 2003) dan memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melakukan perilaku audit disfungsi (Shapeero *et.al.* 2003).

Hipotesis 3a, 3b dan 3c. Hasil pengujian hipotesis 3a, 3b dan 3c menunjukkan bahwa hanya hipotesis 3c yang mendapat dukungan empiris, sedangkan hipotesis 3a dan 3b tidak demikian. Hasil penelitian ini mengindikasikan komitmen profesional normatif merupakan bentuk komitmen auditor yang lebih berpengaruh terhadap motivasi auditor dalam pelaksanaan tugas audit. Temuan penelitian ini menambah dukungan tentang keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional (Meyer *et.al.* 1993; Hall *et.al.* 2005; Smith dan Hall 2008). Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Choo (1986) menunjukkan komitmen profesional berhubungan terbalik dengan stres-kerja.

Hipotesis 4a, 4b dan 4c. Dari tiga hipotesis yang diajukan berkaitan dengan hubungan dimensi komitmen profesional terhadap perilaku URT, hanya satu yang mendapat dukungan empiris; sedangkan dua hipotesis lainnya ditolak. Hipotesis yang mendapat dukungan empiris adalah hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku URT. Temuan penelitian ini menambah dukungan tentang keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional (Hall *et.al.* 2005; Smith dan Hall 2008), dimana hasil penelitian ini membuktikan bahwa pengaruh setiap dimensi komitmen profesional terhadap perilaku URT adalah berbeda.

Hipotesis 5. Hipotesis 5 memprediksikan terdapat hubungan positif antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku URT. Hipotesis penelitian ini mendapat dukungan empiris. Hasil penelitian menunjukkan semakin meningkat tekanan anggaran waktu yang dirasakan pada pelaksanaan program audit, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan perilaku URT dalam menyelesaikan tugas audit. Temuan penelitian ini menambah dukungan empiris terhadap hasil penelitian yang dilakukan Otley dan Pierce (1996) dan Pierce dan Sweeney (2004) yang menemukan terdapat hubungan linier antara ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku URT.

PENUTUP

Simpulan. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dapat disusun simpulan dari penelitian ini sebagai berikut. *Locus of control* eksternal berhubungan positif dan signifikan dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Komitmen profesional normatif berhubungan terbalik dengan tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Hubungan komitmen profesional afektif dan kontinui dengan tekanan

anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT tidak signifikan. Selanjutnya tekanan anggaran waktu yang dirasakan berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku URT.

Keterbatasan Penelitian. Terdapat beberapa hal yang menjadi keterbatasan penelitian ini. Pertama, penelitian ini menggunakan metode survei melalui kuesioner, sehingga simpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis. Kelemahan pendekatan survei pada umumnya terletak pada *internal validity*. Kedua, sebahagian besar sampel penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada KAP yang berlokasi di Jakarta. Dengan kemungkinan kompleksitas beban tugas dan kompetisi yang dihadapi auditor pada masing-masing KAP dan antar KAP di berbagai wilayah mungkin berbeda, maka hasil penelitian ini mungkin tidak dapat digeneralisasikan untuk auditor yang bekerja di KAP di seluruh Indonesia. Terakhir, karakteristik individual auditor yang diinvestigasi pada penelitian ini hanya terbatas pada *locus of control* dan komitmen profesional. Dengan demikian kemungkinan terdapat variabel-variabel karakteristik individual lainnya yang berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan perilaku URT.

Implikasi Hasil Penelitian. Temuan penelitian ini mengkonfirmasi hasil-hasil penelitian terdahulu dan memberikan pemahaman baru pengaruh karakteristik individual auditor (*locus of control* dan komitmen profesional) terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT. Temuan ini juga memberikan dukungan empiris terhadap literatur stres kerja yang menyatakan stres yang dialami individu dalam lingkungan kerja dapat menurunkan kinerja individual, dan untuk mengatasi penurunan kinerja tersebut individu dapat tergoda melakukan perilaku disfungsional (Choo 1986). Temuan penelitian yang menunjukkan pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap tekanan anggaran waktu yang dirasakan dan perilaku URT memberikan dukungan empiris terhadap keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional (Hall *et.al.* 2005; Smith dan Hall 2008).

Secara praktis, hasil penelitian ini berguna sebagai masukan bagi pimpinan KAP dalam mengevaluasi kebijakan untuk menciptakan lingkungan kerja yang dapat memitigasi kemungkinan auditor melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan program audit. Kebijakan tersebut meliputi berbagai bidang berikut; penentuan anggaran waktu audit, sistem evaluasi terhadap kinerja personel auditor, rekrutmen auditor baru, program pengembangan profesional, dan sosialisasi atas tujuan dan nilai-nilai profesi.

DAFTAR RUJUKAN

- Aranya, N., and Ferris, K. R. (1984). A Reexamination of Accountants' Organization-Professional Conflict, *The Accounting Review*, Vol. 59 (1), pp. 1-15.
- , Pollock, J, and Amernic, J. (1981). An Examination of Professional Commitment in Public Accounting. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 6 (4). pp. 271-280.
- Chan, K. B. (1977). Individual Differences in Reaction to Stress and Their Personality and Situational Determinants. *Social Science and Medicine*. Vol. 11. pp. 89-103.
- Choo, F., (1986). Job Stress, Job Performance, and Auditor Personality Characteristics, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5 (2), pp. 17-34.
- DeZort, F. T. and Lord, A. T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research In Accounting. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 16. pp. 28-65.

- Donnelly, P. D., Quirin J. J., and O'Bryan D. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditor's Personal Characteristics, *Behavioral Research In Accounting*, Vol. 15. pp. 87-110.
- Ghozali, I. (2005). Model Persamaan Struktural: Konsep Aplikasi dengan Program Amos Ver. 5.0, Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- , (2008). Model Persamaan Struktural: Konsep Aplikasi dengan Program Amos 16.0, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair, Joseph F., Anderson, Rolph E., Tatham, Ronald L., and Black, William C. (1998). *Multivariate Analysis*. 5Edition, McGraw Hill.
- Hall M., Smith D., and Langfiled-Smith K. (2005). Accountant's Commitment to Their Profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 17. pp. 89-109.
- Jeffrey, C., and Weatherholt, N. (1996). Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accounts. *Behavioral Research In Accounting*, Vol. 8. pp. 8-29.
- Jennings, B. M. (1990). Stress, Locus of Control, Social Support, and Psychological Symptoms Among Head Nurses. *Research in Nursing and Health*. December. pp. 393-401.
- Kaplan, and Whitecotton S.M. (2001). An Examination of Auditor's Reporting Intentions When another Auditor is Offered Client Employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 20. pp. 45-63.
- 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. (2). pp. 21-41.
- , and Seiler, R. E. (1982). Auditor Stress and Time Budget. *The CPA Journal*, December. pp. 24-34.
- Kreitner, R., and Kinicki, A. (2000). *Organizational Behavior*. Fifth Edition. Mc Graw-Hill.
- Lazarus, R. S. (1995). Psychological Stress in the Work Place In Crandall, R and Perrewe, P.L. (eds). *Occupational Stress: A Handbook*. Washington, DC: Taylor & Francis: 3-14.
- Lefcourt, H. (1982). *Locus of Control: Current Trends in Theory and Research*. Second Edition, Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.
- Lightner, S.S., Adams, S, and Lightner, K. (1982). The Influence of Situational, Ethical and Expentancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior. *Auditing: Journal of Practice and Theory*. Vol. 2. pp. 1-12.
- Lord, A. T., and DeZoort, F.T. (2001). The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditor's Responses to Social Influence Pressure, *Accounting Organizations and Society*. Vol. 26. pp. 215-235.
- Malone, C.F., and Robert, R. W. (1996). Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 15. (2): pp. 49-64.
- Margheim, L., and Pany K. (1986). Quality Control, Prematur Sign-off and Underreporting of Time: Some Empirical Findings, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5. (2). pp. 50-63.

- McNair, C.J. (1991). Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 16 (7). pp. 635-653.
- Meyer, J. P., Allen, N. J., and Smith, C., A. (1993). Commitment to Organizations and Occupations: Extensions and Test of a Three-Component Conceptualization, *Journal of Applied Psychology*, Vol 78. (4), pp. 538-551.
- Otley, D. T., and Pierce, B. J. (1996). Audit Time Budget Pressure: Consequence and Antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 9 (1). pp. 31-58.
- Pierce, B, and Sweeney, B. (2004). Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation. *European Accounting Review*. Vol. 13. (1). pp. 415-441.
- Shapeero, M., Koh, H.C., and Killough, L.N. (2003). Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 18. (6/7). pp. 478-489.
- Shaub, M. K., Find, D. W., and Munter, P. (1993). The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 5. pp. 145-169.
- Smith, D., and Hall, M., (2008). An Empirical Examination of a Three-Component Model of Professional Commitment among Public Accountant. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 20. (1). pp. 75-92.
- Tanck, R. H., and Robbin, P. R. (1979). Assertiveness, Locus of Control, and Coping Behaviors Used to Diminish Tension. *Journal of Personality Assessment*, Vol. 43. February. pp. 396-400.
- Willet, C., and Page M. (1996). A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants, *British Accounting Review*, Vol. 28, pp. 101-120.