

**PENGARUH KONFLIK BIAYA DENGAN KUALITAS AUDIT
TERHADAP *DYSFUNCTIONAL BEHAVIOR*
(STUDI EMPIRIS PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI INDONESIA)**

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi



Diajukan Oleh :

Nama : BIANA ADHA INAPTY

NIM : C4C004209

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
MARET 2007**

ABSTRACT

The presence of result inconsistency on previous researches, the susceptibility of public accountants to cost-quality conflict on working caused by pressure from organization may have impact on dysfunctional behavior auditors and increased demand from the users of accounting report for auditor professionalism to make quality audit report, motivate us to make this research. Aim of current research is to investigate and to have empiric evidence about the influence of cost-quality conflict on dysfunctional behavior. Proxy for cost-quality conflict are time pressure, budget participation, leadership style, evaluation style.

We conducted a mail survey to auditors working at Public Accounting in many cities in Indonesia. Survey was sent by post to junior auditors, senior auditors, and managers as samples. The response rate was 14.39% with 79 respondents. Data were analyzed using multiple-regression, performed with SPSS 11.5. The results of this research showing that time deadline, evaluation frequency have significant effect on dysfunctional behavior (QTB) but for evaluation frequency have wrong sign; time budget, leadership structure, leadership consideration have significant effect on dysfunctional behavior (URT).

These results reflect that, with the presence of time deadline, leadership structure may create pressure on working which will raise dysfunctional behavior. But, if time budget have been achieved in audit work and leadership considerations are more flexible, dysfunctional behavior will be decreased. The presence of dysfunctional behavior may have negative impact on auditor and Public Account, decreasing the quality and performance of auditor and the reputation of Public Account. To prevent this problem, Public Account management is suggested to be more communicative and carry out training and development to auditors.

Key words: *Cost-quality conflict, Time Pressure, Budget Participation, Leadership Style, Evaluation Style, Dysfunctional Behavior.*

ABSTRAKSI

Terdapatnya ketidakkonsistenan hasil pada penelitian terdahulu, rentannya Kantor Akuntan Publik terhadap konflik biaya dengan kualitas audit akibat tekanan yang datang dari organisasi dapat menimbulkan *dysfunctional behavior auditor*, serta meningkatnya tuntutan pengguna laporan keuangan terhadap profesionalisme auditor untuk mendapatkan laporan audit yang berkualitas mendorong dilakukannya penelitian ulang ini. Berdasarkan hal tersebut maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk menginvestigasi dan memberikan bukti empiris tentang pengaruh konflik biaya dengan kualitas audit terhadap *dysfunctional behavior*. Proksi untuk konflik biaya dengan kualitas audit adalah *time pressure*, partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan dan gaya evaluasi.

Untuk menguji masalah tersebut dilakukan survey secara tertulis yang didistribusikan kepada auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di beberapa kota di Indonesia. Survey dilakukan melalui pos dan antar langsung ke auditor junior, auditor senior dan manajer sebagai sampel. *Response rate* yang diperoleh sebesar 14,39% dengan 79 orang responden. Dalam penelitian ini alat analisis untuk menguji hipotesa menggunakan regresi berganda dengan program SPSS 11.5. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *time deadline*, frekuensi evaluasi berpengaruh signifikan terhadap *dysfunctional behavior* (QTB) namun untuk frekuensi evaluasi terjadi salah tanda, sedangkan *time budget*, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan berpengaruh signifikan terhadap *dysfunctional behavior* (URT).

Temuan ini merefleksikan dengan adanya *time deadline*, struktur kepemimpinan akan menciptakan ketegangan dalam bekerja sehingga memunculkan *dysfunctional behavior*. Sedangkan ketika *time budget* tercapai dalam pekerjaan audit dan pertimbangan pemimpin lebih fleksibel maka akan meurunkan *dysfunctional behavior*. Adanya tindakan-tindakan *dysfunctional behavior* tentunya akan menyebabkan konsekuensi-konsekuensi yang negatif terhadap auditor dan Kantor Akuntan Publik misalnya kualitas dan kinerja auditor atas pekerjaan audit menjadi rendah dan reputasi Kantor Akuntan Publik menjadi bermasalah karena terjadi ketidakpercayaan publik terhadap kualitas pekerjaan auditornya. Dengan adanya masalah tersebut disarankan untuk manajemen Kantor Akuntan Publik untuk lebih komunikatif serta melakukan *training* dan *development* kepada auditor.

Kata Kunci: Konflik biaya dengan kualitas audit, *Time Pressure*, Partisipasi Anggaran, Gaya Kepemimpinan, Gaya Evaluasi, *Dysfunctional Behavior*

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Auditor dituntut dapat melaksanakan pekerjaannya secara profesional, dengan mengikuti standar yang telah ditetapkan oleh organisasi profesi dan juga harus mematuhi aturan organisasi. Namun didalam pelaksanaannya terkadang hal tersebut tidak mudah untuk dijalankan dan menimbulkan konflik. Konflik yang terjadi pada perusahaan-perusahaan audit seperti adanya konflik biaya dengan kualitas audit.

Tekanan persaingan menyebabkan kualitas audit tidak dapat dideteksi dalam jangka pendek oleh klien maupun kantor akuntan (Otley dan Pierce, 1996a). Kualitas audit ditentukan oleh proses yang tepat yang harus diikuti dan tidak bisa hanya dinilai dari output yang dapat diukur sehingga memerlukan pengendalian untuk menjamin bahwa kualitas audit tercapai. Sedangkan biaya audit tidak hanya menjadi subjek mengenai ukuran ketepatan dan membandingkannya dengan target, tetapi juga berhubungan dengan penggerak biaya (jam) yang memberikan staf audit target waktu yang tepat untuk setiap tugasnya (Pierce dan Sweeney, 2004). Secara umum, meningkatnya kualitas audit kemungkinan menyebabkan tambahan waktu dalam melakukan audit dan hal ini menyebabkan biaya menjadi bertambah (Pierce dan Sweeney, 2004).

Timbulnya konflik biaya dengan kualitas audit selain disebabkan karena ingin mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan juga karena adanya

pengaruh *time pressure* yang dialami auditor untuk suatu pekerjaan audit, tingkat keterlibatan auditor dalam pembuatan anggaran, adanya pengaruh gaya kepemimpinan dan gaya evaluasi yang ada di KAP. Sehingga proksi konflik biaya dengan kualitas audit yang digunakan dalam penelitian ini adalah *time pressure*, partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan, gaya evaluasi yang jika tidak diatur dengan baik dapat menimbulkan konflik sehingga akan memunculkan terjadinya *dysfunctional behavior auditor*. *Dysfunctional behavior auditor* diklasifikasi sebagai *Quality-Threatening Behaviors (QTB)* dan *Under-Reporting of Time (URT)*.

Quality Threatening Behaviors (QTB) berhubungan dengan sejumlah perilaku yang diklasifikasi potensial mengurangi kualitas audit. *Dysfunctional behavior* lainnya seperti *Under-Reporting of Time (URT)* berhubungan dengan kejadian ketika auditor melakukan perubahan dengan mengurangi waktu dari pekerjaan yang sebenarnya.

Dalam bekerja auditor dihadapkan oleh adanya *time pressure*. *Time pressure* terdiri dari *time budget pressure* dan *time deadline pressure*. Ketika *time budget* yang sudah ditentukan untuk suatu pekerjaan audit mampu dicapai oleh seorang auditor maka hal tersebut tidak akan menimbulkan konflik sehingga kemungkinan *dysfunctional behaviors* tidak akan dilakukan. Penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan signifikannya *time pressure* dalam menjelaskan *dysfunctional behaviors* (Kelley dan Margheim,1990; Carcello *et al.*,1996; Otley dan Pierce,1996a; Willet dan Page, 1996; Pierce dan Sweeney, 2004; McNamara *et al.*, 2005). Pada penelitian-penelitian tersebut tekanan waktu atau *time pressure* dioperasionalisasikan sebagai pencapaian budget waktu (*time budget attainability*).

DeZoort dan Lord (1997) menyatakan bahwa selain tekanan terhadap *time budget*, *time deadline pressure* juga relevan terjadi pada perusahaan-perusahaan yang melakukan audit, hal ini didukung dengan hasil penelitian dari Kelley *et al.*, (1999) yang menemukan bahwa sebesar 62% *time deadline pressure* sering dialami oleh auditor senior dan sebesar 68% responden mengalami stress akibat hal tersebut.

Menurut Pierce dan Sweeney (2004) *time deadline* berhubungan dengan tekanan untuk menyelesaikan pekerjaan audit dengan tanggal tertentu. *Time deadline* dideskripsikan sebagai tekanan waktu sesaat (dalam jangka pendek, yang membawa pengaruh intensitas yang tinggi), tekanan waktu sesaat ini terlihat lebih berbahaya dibandingkan tekanan waktu yang kronik atau *time budget* (Eden, 1982).

Adanya *time deadline* menyebabkan seseorang dituntut untuk menyelesaikan suatu pekerjaan dengan segera dan apabila hal tersebut tidak tercapai maka akan menimbulkan konflik karena waktu yang telah ditentukan untuk suatu pekerjaan audit terlewat serta kualitas dapat terganggu sehingga akan menimbulkan *dysfunctional behavior*. Penelitian sebelumnya mengenai *time deadline* yang dihubungkan dengan *dysfunctional behavior* telah dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) serta Kelley *et al.*, (1999) dan hasilnya menunjukkan adanya hubungan yang signifikan.

Pada saat seseorang dilibatkan untuk berpartisipasi dalam anggaran maka akan memotivasi auditor untuk bekerja secara lebih baik dan produktivitasnya menjadi lebih tinggi karena auditor merasa dihargai sehingga mempunyai perasaan memiliki pada organisasi. Adanya partisipasi tentunya tidak akan menimbulkan gesekan atau konflik dalam bekerja karena auditor akan bekerja lebih baik dengan

tidak mengurangi waktu terhadap pekerjaan sehingga memberikan kualitas kerja audit yang tinggi. Hal tersebut akan menurunkan tingkat *dysfunctional behaviors*.

Penemuan dari Otley dan Pierce (1996b) menemukan adanya hubungan yang negatif antara partisipasi dalam pengaturan budget terhadap *dysfunctional behavior*. Namun penemuan dari Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan bahwa partisipasi dalam pengaturan budget tidak secara signifikan berhubungan dengan *Under-Reporting of Time (URT)* dan *Quality-Threatening Behavior (QTB)*. Hal ini menegaskan bahwa meskipun para auditor melaporkan berpartisipasi dalam pengaturan budget namun mereka tidak mempunyai pengaruh yang real terhadap pencapaian budget, yang berarti hal ini dikatakan sebagai partisipasi-pseudo oleh Argyris (1952), dan ini memberikan penjelasan yang memungkinkan untuk ketidaksignifikanan hubungan antara partisipasi dengan *dysfunctional behaviors*.

Gaya kepemimpinan terdiri dari struktur dan pertimbangan kepemimpinan. Struktur yang tinggi sering dikaitkan dengan pengendalian yang ketat dan *time budget* yang tidak realistis. Adanya pengendalian yang ketat untuk aturan dan prosedur suatu pekerjaan tentunya akan berpengaruh pada kinerja dan akan menciptakan stress bagi auditor ditambah dengan *time budget* yang tidak realistis sehingga kemungkinan kualitas audit menjadi diragukan yang berakibat munculnya *dysfunctional behaviors*. Sedangkan pertimbangan kepemimpinan berhubungan dengan fleksibelnya perilaku pimpinan ketika *time budget* suatu pekerjaan audit terlewat, sehingga menurunkan *dysfunctional behaviors* (Pierce dan Sweeney, 2004)

Adanya ketidakkonsistenan hasil pada penelitian sebelumnya mengenai pengaruh gaya kepemimpinan yaitu pertimbangan dan struktur terhadap *dysfunctional behavior*, contohnya ditemukan menjadi signifikan dalam penelitian yang dilakukan oleh Otley dan Pierce (1995) serta Surya (2002) namun ditemukan tidak signifikan untuk penelitian lain yang dilakukan oleh Kelley dan Margheim (1990) serta Pierce dan Sweeney (2004).

Selain pengaruh gaya kepemimpinan, gaya evaluasi diduga dapat menyebabkan konflik dan mempengaruhi *dysfunctional behavior*. Kinerja dari auditor dievaluasi secara periodik oleh auditor yang mempunyai kekuasaan langsung, dan evaluasi formal ini sangat penting untuk kemajuan auditor dalam berkarier (Kelley dan Seiler 1982; Hanlon, 1994). Semakin sering frekuensi auditor dievaluasi oleh atasannya maka kemungkinan *dysfunctional behaviors* semakin kecil demikian pula sebaliknya. Para auditor dievaluasi dengan sejumlah dimensi termasuk salah satunya kemampuan untuk menyelesaikan audit dengan *time budget* atau *deadline* yang spesifik.

Gaya evaluasi yang berorientasi pada *budget* umumnya menekankan pada target-target biaya atau waktu yang terkadang mengorbankan kualitas (Pierce dan Sweeney, 2004). Kredibilitas seluruh audit dapat mengancam tindakan dari anggota staf sehingga supervisi terhadap perilaku staf audit menjadi penting (Lee, 1993). Berdasarkan hal tersebut, kemungkinan gaya evaluasi budget dapat menimbulkan ketegangan atau konflik dalam bekerja sehingga dihubungkan dengan meningkatnya *dysfunctional behaviors*. Sedangkan gaya evaluasi berdasarkan non akuntansi menekankan pada kemampuan teknis dan profesionalisme auditor yang

kemungkinan akan menurunkan *dysfunctional behaviors* (Pierce dan Sweeney, 2004) karena tidak ada target-target biaya yang harus dipenuhi sehingga akan menurunkan ketegangan atau konflik biaya dan kualitas dalam bekerja.

Penelitian sebelumnya mengenai gaya evaluasi pada perusahaan-perusahaan audit dilakukan oleh McNair (1987); Otley dan Pierce (1996a); Pierce dan Sweeney (2004). Dirsmith dan Covalleski (1985) menemukan bahwa umpan balik pada kinerja dikomunikasikan secara informal dengan staff, dan dikemukakan bahwa pengaruh dari evaluasi informal menjadi perhatian yang lebih besar diberikan.

Hartman (2000) menyatakan bahwa pengaruh-pengaruh dari target akuntansi harus dibandingkan dengan pengaruh dari target non akuntansi. Penelitian terdahulu yang menghubungkan gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi terhadap *dysfunctional behaviors* masih belum banyak diteliti namun telah dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004). Hasil penemuan mereka menemukan bahwa gaya evaluasi non akuntansi (Hopwood,1972) dan frekuensi dari evaluasi merupakan variabel-variabel yang signifikan dalam menjelaskan *Quality-Threatening Behaviors (QTB)* namun kinerja dari para responden yang dievaluasi setiap selesai penugasan mencatat tingkat signifikan yang rendah untuk *URT* dan *QTB* daripada para responden yang kurang frekuensi evaluasinya.

Penelitian ini mereplikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004), namun perbedaan dalam penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan sebelumnya adalah pada lokasi atau tempat penelitiannya. Selain dari *time budget pressure* masih terdapatnya ketidakkonsistenan hasil dalam penelitian-penelitian terdahulu seperti pada variabel gaya kepemimpinan dan masih terbatasnya

penelitian yang dilakukan pada variabel partisipasi anggaran, gaya evaluasi, *time deadline pressure* yang dihubungkan dengan *dysfunctional behaviors* sehingga mendorong peneliti untuk melakukan penelitian ulang.

Penelitian ini juga penting dilakukan karena rentannya kantor akuntan terhadap konflik biaya dengan kualitas audit yang menimbulkan *dysfunctional behavior* serta semakin meningkatnya tuntutan pengguna laporan keuangan terhadap profesionalitas auditor untuk mendapatkan laporan audit yang berkualitas. Hal ini terlihat pada hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPKP (Badan Pemeriksa Keuangan Pemerintah) atas kertas kerja yang dibuat oleh 10 KAP yang melakukan audit terhadap 37 bank bermasalah ternyata hanya 1 KAP yang tidak melanggar SPAP (Bangkit, 2001).

Adanya *dysfunctional behavior* auditor tersebut menyebabkan keberadaan profesi akuntan publik mulai menurun karena masyarakat menganggap krisis yang menimpa Indonesia disebabkan karena kesalahan akuntan publik. Akuntan publik dianggap tidak profesional dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan. Kepercayaan masyarakat perlu dipulihkan dan hal itu sepenuhnya tergantung pada praktek profesional yang dijalankan para akuntan serta hal ini penting bagi kantor akuntan untuk menekankan pada semua personel audit agar bekerja secara profesional (Maryanti, 2005). Profesionalisme mensyaratkan tiga hal utama yang harus dimiliki oleh setiap anggota profesi yaitu: keahlian, pengetahuan, dan karakter. Karakter menunjukkan *personality* (kepribadian) seorang profesional yang diantaranya diwujudkan dalam sikap etis dan tindakan etis (Mar'ie, 2002)

1.2 Rumusan Masalah

Motivasi dilakukannya penelitian ulang ini karena rentannya kantor akuntan akan konflik biaya dan kualitas audit dapat menimbulkan *dysfunctional behavior*. Dalam hal ini konflik biaya dan kualitas audit diproksikan dengan pengaruh *time pressure*, partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan dan gaya evaluasi. Selain itu terdapatnya kontradiksi hasil dan terbatasnya variabel-variabel dari penelitian sebelumnya yang dihubungkan dengan *dysfunctional behavior* dan pentingnya kantor akuntan untuk menekankan agar semua personel audit bekerja secara profesional mendorong dilakukannya penelitian tambahan untuk menguji topik ini. Masalah yang diteliti selanjutnya dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Apakah terdapat pengaruh negatif antara pencapaian budget (*time budget attainability*) terhadap *dysfunctional behaviors* ?
2. Apakah terdapat pengaruh positif antara *time deadline pressure* terhadap *Quality Threatening Behavior (QTB)* ?
3. Apakah terdapat pengaruh negatif antara partisipasi auditor dalam pengaturan budget terhadap *dysfunctional behaviors* ?
4. Apakah terdapat pengaruh positif antara struktur kepemimpinan terhadap *dysfunctional behaviors* serta apakah terdapat pengaruh negatif antara struktur kepemimpinan terhadap *dysfunctional behaviors* ?
5. Apakah terdapat pengaruh positif antara kriteria evaluasi berdasarkan budget terhadap *dysfunctional behaviors* serta apakah terdapat pengaruh negatif antara kriteria non-akuntansi terhadap *dysfunctional behaviors* ?

6. Apakah terdapat pengaruh negatif antara frekuensi evaluasi terhadap *dysfunctional behaviors* ?

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian tentang pengaruh konflik biaya dengan kualitas audit terhadap *dysfunctional behaviors* ini, menggunakan proksi untuk konflik biaya dengan kualitas audit adalah *time pressure*, partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan dan gaya evaluasi memiliki beberapa tujuan sebagai berikut :

1. Memberikan bukti empiris mengenai pengaruh negatif antara pencapaian budget (*time budget pressure*) terhadap *dysfunctional behaviors*
2. Memberikan bukti empiris mengenai pengaruh positif antara *time deadline pressure* terhadap *Quality Threatening Behavior (QTB)*
3. Memberikan bukti empiris mengenai pengaruh negatif antara partisipasi auditor dalam pengaturan budget terhadap *dysfunctional behaviors*
4. Menginvestigasi dan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh positif antara struktur serta pengaruh negatif antara pertimbangan kepemimpinan dengan *dysfunctional behaviors*.
5. Menginvestigasi dan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh positif antara evaluasi kinerja berdasarkan budget serta pengaruh negatif antara kriteria non-akuntansi dengan *dysfunctional behaviors*.
6. Memberikan bukti empiris mengenai pengaruh negatif frekuensi evaluasi terhadap *dysfunctional behaviors*.

1.4. Manfaat penelitian

1. Pengembangan teoritis

Hasil dari penelitian ini nantinya diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan teori, terutama dalam bidang akuntansi perilaku dan auditing mengenai variabel-variabel yang signifikan dalam menjelaskan *dysfunctional behaviors* auditor dan juga diharapkan dapat dipakai sebagai acuan untuk riset-riset mendatang.

2. Pengembangan Praktik

Hasil penelitian ini nantinya diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis bagi Kantor Akuntan Publik dan profesi untuk merencanakan program profesional dan praktek manajemen untuk mendorong pekerjaan audit yang berkualitas tinggi.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Telaah Teoritis

2.1.1. Teori Motivasi

Penelitian yang menguji pengaruh *time pressure*, partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan, dan gaya evaluasi terhadap *dysfunctional behaviors* ini merupakan salah satu penelitian dalam bidang akuntansi keprilakuan. Kajian yang dilakukan adalah sikap individu yang dihadapkan oleh adanya konflik yang jika tidak diatur dengan baik dapat menimbulkan *dysfunctional behaviors*. Robbin (2001) menyatakan bahwa sikap (*attitude*) adalah pernyataan evaluatif, baik yang menguntungkan atau tidak menguntungkan mengenai objek, orang atau peristiwa.

Teori yang melandasi penelitian ini adalah teori motivasi. Mitchell (1982) mendefinisikan motivasi kerja, sebagai suatu derajat dimana seseorang atau individu ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas atau pekerjaan dengan baik. Dalam kaitannya dengan suatu organisasi Robbin (2001) menyatakan bahwa motivasi sebagai kesediaan untuk mengeluarkan tingkat upaya yang tinggi kearah tujuan organisasi, yang dikondisikan oleh kemampuan upaya itu untuk memenuhi suatu kebutuhan individual. Moekijat (1992) mengemukakan motivasi merupakan proses atau faktor yang mendorong orang untuk bertindak atau berperilaku dengan cara tertentu. Sedangkan Reksohadiprodjo (1990) mendefinisikan motivasi sebagai keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan.

Individu dalam hal ini auditor didalam menjalankan aktifitasnya terkadang dapat melakukan *dysfunctional behaviors*. Hal tersebut dapat digerakkan dari adanya suatu motivasi–motivasi tertentu. Motivasi-motivasi tertentu tersebut dapat timbul karena adanya tekanan dari dalam dirinya, atau dari luar seperti organisasi atau kliennya. Bila auditor dalam menjalankan kegiatannya mengalami adanya suatu pertentangan atau konflik dan hal tersebut tidak diatur dengan baik maka akan menimbulkan adanya *dysfunctional behaviors*.

2.1.2. Konflik Biaya dengan Kualitas Audit

DeAngello (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai auditor dapat a). menemukan suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien; dan b). adanya pelanggaran dalam pencatatannya“. Selain itu menurut DeAngello (1981) definisi kualitas audit merupakan meningkatnya kemampuan auditor untuk mendeteksi laporan yang salah saji dan independensi auditor yang dinilai oleh pasar. Palmrose (1988) mendefinisikan kualitas audit sebagai suatu tingkat kepastian atau jaminan. Sedangkan biaya audit tidak hanya menjadi subjek mengenai ukuran ketepatan dan membandingkannya dengan target, tetapi juga berhubungan dengan penggerak biaya (jam) yang memberikan staf audit target waktu yang tepat untuk setiap tugasnya (Pierce dan Sweeney, 2004).

Pada perusahaan-perusahaan audit yang menjadi perhatian auditor terkait dengan pengendalian biaya dan kualitas dari auditnya. Sifat intensif tenagakerja (*labour intensive*) yang diberikan serta adanya pengendalian waktu telah ditemukan

menjadi bentuk dominan dari pengendalian biaya dalam perusahaan-perusahaan audit (Rhode, 1978).

Masalah lainnya adalah konflik biaya dengan kualitas audit (McNair,1991; Pierce dan Sweeney, 2004). Meningkatnya kualitas audit mencakup bertambahnya waktu dalam audit yang menyebabkan bertambahnya biaya dan adanya kompetisi fee audit yang agresif akan menyebabkan menurunnya fee audit secara umum, khususnya ketika audit merupakan hasil dari suatu tender (Beattie dan Fearnley,1998) sehingga akan meningkatkan kesulitan untuk menutup biaya-biaya tambahan tersebut.

Menghadapi situasi tersebut perusahaan-perusahaan audit dibawah tekanan untuk mengurangi jam agar menjaga marginnya pada tingkat yang dapat diterima. Tekanan kompetitif kemungkinan menyebabkan kualitas tidak dapat dideteksi dalam jangka pendek oleh klien atau manajemen audit. Hal ini menempatkan beban yang berat pada sistem pengendalian di perusahaan-perusahaan audit, sehingga pengendalian biaya yang sangat ketat perlu dicapai dengan cara yang tidak mengurangi kualitas audit (Otley dan Pierce,1996).

2.1.3. Tekanan Waktu (*Time Pressure*)

Heriningsih (2001) menyatakan bahwa *time budget pressure* dan *time deadline pressure* merupakan dimensi dari *time pressure*. *Time pressure* merupakan suatu tekanan terhadap anggaran waktu yang telah disusun. Pierce dan Sweeney (2004) menemukan *time deadline pressure* dengan ketatnya *time budget* menjadi variabel-variabel yang signifikan dalam menjelaskan *Quality Threatening Behavior*

(*QTB*). Menurut Pierce dan Sweeney (2004) *time deadline* berhubungan dengan tekanan untuk menyelesaikan pekerjaan dengan tanggal tertentu, sedangkan *time budget* berhubungan dengan tekanan untuk mengontrol sejumlah waktu (jam) yang dibebankan untuk suatu pekerjaan.

Solomon dan Brown (1992) menyebutkan timbulnya *time deadline pressure* disebabkan oleh adanya kebutuhan untuk menyelesaikan tugas audit berdasarkan pedoman waktu tertentu. Sedangkan munculnya *time budget pressure* disebabkan oleh adanya jumlah waktu yang telah dialokasikan untuk melengkapi tugas audit tertentu.

Time budget pressure merupakan suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran yang sangat ketat dan kaku (Ragunathan,1991). Kelley *et al.*, (1999) membedakan antara *time budget pressure* dan *time deadline pressure* dengan meneliti dampak keduanya terhadap perilaku auditor. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa 1) *time deadline pressure*, sebesar 62% sering dialami oleh auditor senior, sedangkan 28%-nya lebih sering mengalami *time budget pressure*, dan 10% mengalami kedua tekanan keadaan tersebut dengan bobot yang sama; 2) Sebesar 68% responden mengalami stress yang disebabkan oleh adanya *time deadline pressure*, 21%-nya disebabkan oleh *time budget pressure*, dan 11% diakibatkan oleh kedua tipe tekanan waktu tersebut; 3) kedua tipe tekanan ini mengurangi keefektifan audit, efisiensi audit, dan secara menyeluruh mengurangi kualitas audit. Penelitian ini menggunakan variabel *time pressure* yang berarti mencakup *time budget pressure* dan *time deadline pressure*.

2.1.4. Partisipasi Anggaran

Anggaran adalah suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Hanson, 1966). Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional dimana para anggota organisasi ikut serta dan mempunyai pengaruh dalam suatu pengambilan keputusan yang berkaitan dengan mereka.

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dalam organisasi. Peran anggaran yang terpenting adalah sebagai alat utama bagi perusahaan untuk perencanaan dan pengendalian (Cherrington & Cherrington, 1973). Pengendalian dalam anggaran meliputi pengarahan atau pengaturan orang-orang (*Direction of people*) dalam organisasi (Hanson, 1966). Milani (1975), menyatakan bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pengambilan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif.

Keikutsertaan dalam menyusun anggaran merupakan suatu cara efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pusat pertanggungjawaban dengan tujuan perusahaan secara menyeluruh. Vroom dan Jago (1988) membedakan partisipasi menjadi 2 yaitu: (1) perasaan partisipasi, diartikan sebagai seberapa besar individu merasa bahwa dia telah mempengaruhi keputusan; (2) partisipasi sesungguhnya, meliputi partisipasi *legislated* yaitu penciptaan sistem formal untuk tujuan

pembuatan keputusan khusus dan partisipasi informal yaitu partisipasi yang terjadi antara manajer dan bawahannya.

Terdapat beberapa keunggulan partisipasi dalam penyusunan anggaran yaitu (1) dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi. Informasi ini memungkinkan pemahaman yang lebih baik tentang tugas yang akan dilakukan, sehingga diharapkan kinerja akan meningkat; (2) berdasarkan penelitian yang dilakukan Cock & French (1948) ditemukan adanya pengaruh positif terhadap produktifitas karyawan setelah karyawan diijinkan untuk berpartisipasi dalam pengambilan keputusan untuk perubahan metode dan tugas.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) menemukan adanya hubungan yang tidak signifikan antara partisipasi dalam pengaturan budget dengan *dysfunctional behaviors* serta dinyatakan bahwa meskipun auditor mengatakan berpartisipasi dalam pengaturan anggaran namun mereka tidak mempunyai pengaruh yang nyata, hal ini karena adanya “partisipasi pseudo” (Argyris, 1952). Dalam penelitian ini partisipasi anggaran yang dimaksudkan adalah keterlibatan karyawan dalam penyusunan anggaran mengenai jam kerja dan biaya audit, tarif *staffing*, dan *budget per section/area*.

2.1.5. Gaya Kepemimpinan

Den Hartog (1972) dalam Hartman *et al.*, (2005) mendefinisikan kepemimpinan sebagai “kemampuan seorang individu untuk mempengaruhi, memotivasi, serta kemungkinan lainnya untuk memberikan kontribusi terhadap efektifitas dan keberhasilan dari suatu organisasi yang memiliki anggota”. Gaya

kepemimpinan menggambarkan perilaku pimpinan dalam menghadapi atau berinteraksi dengan situasi.

Fleisman dan Peter (1962) mendefinisikan tindakan kepemimpinan terjadi bila seorang individu baik secara formal memiliki tugas dalam posisi kepemimpinan maupun tindakannya yang berusaha untuk mempengaruhi perilaku orang lain terhadap tujuan tertentu. Penelitian mengenai gaya kepemimpinan terhadap *dysfunctional behaviors* telah dilakukan oleh De Coster dan Fertakis, 1968; Hopwood (1974); Pierce dan Sweeney (2004); Kelley dan Margheim, 1990 serta Pratt dan Jiambalvo, 1981. Pada kantor akuntan terdapat bukti tingkat *dysfunctional behaviors* yang tinggi pada auditor yang disertai tugas (Alderman dan Dietrick, 1987; Kelley dan Seiler, 1982; Lighter *et al.*, 1983; Kelley dan Margheim 1987; Cook dan Kelley, 1988).

Menurut Tosi *et al.*, (1994) dalam Hartman *et al.*, (2005) bahwa pertimbangan kepemimpinan (*leadership consideration*) menggambarkan pemimpin memperhatikan kebutuhan dari setiap orang yang melapor kepadanya dan sangat bersahabat serta mudah ditemui. Sedangkan struktur kepemimpinan (*leadership structure*) memberikan panduan dan petunjuk kepada bawahan mengenai syarat-syarat pekerjaan dan mendefinisikan aturan pekerjaan dari anggota suatu kelompok yang menentukan dan mengkomunikasikan standar pelaksanaan kepada mereka, dan manajer menggunakan kebijakan-kebijakan khusus, prosedur dan aturan (Tosi *et al.*, 1994 dalam Hartman *et al.*, 2005).

Pendapat lain mengenai pertimbangan menggambarkan “tingkat individu yang mempunyai hubungan kerja yang dikarakteristikkan dengan kepercayaan,

menghargai ide-ide bawahan, dan mempertimbangkan perasaannya”. Sedangkan struktur menggambarkan “tingkat individu yang mendefinisikan perannya dan bawahannya terhadap tercapainya tujuan” (Fleishman dan Peters, 1962). Pertimbangan dan struktur merupakan dimensi independen dan seorang manajer dapat tinggi peringkatnya terhadap kedua hal tersebut (Fleishman dan Harris, 1962).

Pratt dan Jiambalvo (1981) meneliti perilaku kepemimpinan dalam konteks audit dan menyimpulkan bahwa terdapat beberapa bukti untuk pengaruh pertimbangan (namun bukan struktur) terhadap kinerja tim audit. Surya (2002) menemukan hubungan yang positif dan signifikan mengenai gaya kepemimpinan dengan *dysfunctional behavior*. Kelley dan Margheim (1990) tidak menemukan bukti yang mendukung hipotesisnya bahwa perilaku kepemimpinan mempunyai pengaruh moderating pada hubungan antara tekanan budget dengan *dysfunctional behavior*.

2.1.6. Gaya evaluasi kinerja

Penelitian-penelitian sebelumnya menemukan bahwa kemampuan untuk memenuhi *time budget* merupakan suatu kriteria utama untuk mengevaluasi kinerja yang layak pada perusahaan-perusahaan audit (Kelley dan Seiler, 1982) dan mayoritas dari para auditor tidak dapat memenuhi budgetnya tanpa melakukan *dysfunctional behaviors* (Otley dan Pierce, 1996a).

Dirsmith dan Covaleski (1985) menemukan bahwa umpan balik pada kinerja dikomunikasikan secara informal dengan anggota staff, dan dikemukakan bahwa pengaruh dari evaluasi informal menjadi perhatian yang lebih besar diberikan.

Pierce dan Sweeney (2004) menemukan bahwa gaya evaluasi non akuntansi (Hopwood,1972) dan frekuensi evaluasi merupakan variabel-variabel signifikan dalam menjelaskan *Quality Threatening Behavior (QTB)*.

Hopwood (1974) menyatakan bahwa pengukuran berdasarkan akuntansi merupakan pengukuran yang tidak sempurna sehingga perlu adanya pengukuran non akuntansi untuk memahami bagaimana informasi akuntansi dapat digunakan untuk mengurangi pengaruh *dysfunctional* dari kuatnya *budget-oriented style* untuk evaluasi kinerja (Otley,1978). Harrison (1993) dan Moer (2005) mendefinisikan pengukuran kinerja akuntansi sebagai pengukuran yang mengungkapkan kinerja keuangan dan metrik kuantitatif yang dibandingkan dengan target.

Meskipun beberapa perusahaan mencoba mengatasi keterbatasan yang dirasakan dalam pengukuran keuangan dengan menggunakan metrik nilai ekonomi, namun yang lainnya menggunakan pengukuran *non financial* untuk pengambilan keputusan dan evaluasi kinerja. Gaya evaluasi non akuntansi adalah gaya mengevaluasi kinerja dengan mendasarkan pada faktor kualitatif (Kaplan dan Norton, 1992). Studi kasus yang dilakukan oleh Fisher (1995) dan Brancato (1995) mengidentifikasi tiga alasan utama perusahaan menggunakan pengukuran kinerja non keuangan yaitu keterbatasan yang dirasakan pada pengukuran keuangan; tekanan kompetitif; hasil pertumbuhan dari inisiatif-inisiatif lain.

2.1.7. *Dysfunctional behavior* pada Auditor

Dysfunctional behavior dikatakan sebagai pelanggaran terhadap aturan dan prosedur sistem pengendalian (Jowarsky dan Young, 1992). Banyaknya

pengendalian dianggap mempengaruhi kinerja, evaluasi, dan juga reward yang dipandang berpengaruh terhadap ketegangan dan stress manajerial yang potensial menyebabkan tindakan *dysfunctional behavior*. Karena itu, Jaworsky dan Young (1992) menterjemahkan *dysfunctional behavior* sebagai “.....tindakan-tindakan bawahan dengan maksud tertentu mencoba untuk memanipulasi elemen-elemen dari sistem pengendalian yang dibuat untuk tujuannya sendiri”.

Penelitian-penelitian terdahulu (sebagian besar di USA) mengukur timbulnya *dysfunctional behavior* auditor dengan memfokuskan pada tiga type perilaku yaitu *Premature sign-off (PSO)*, *Under Reporting of Time (URT)* dan *Quality-Treatening Behavior (QTB)*. *PSO* terjadi ketika auditor menghentikan langkah audit yang dibutuhkan yang tidak diganti dengan langkah audit lain, tanpa menyelesaikan pekerjaan atau memperhatikan penghilangan tersebut. Konsekuensi dari perilaku-prilaku tersebut potensial mengganggu sistem pengendalian yang mendukung opini audit akhir.

Meskipun *URT* tidak secara langsung mempengaruhi kualitas audit, namun menyebabkan catatan waktu yang rendah serta konsekuensi yang tidak diinginkan seperti evaluasi staff yang tidak akurat, hilangnya pendapatan dari perusahaan, budget masa depan yang tidak realistis dan mengurangi kualitas audit pada pemeriksaan masa datang (Soobaroyen, 2006).

URT juga terlihat menjadi hal yang lazim dengan 67% dari respon auditor percaya bahwa kadang-kadang auditor membawa pulang pekerjaannya dan tidak melaporkan total waktu yang dikerjakan (Alderman dan Dietrick, 1982). Perilaku ini terjadi lebih sering pada level senior dan semi-senior (Lightner, 1981), dan

ditemukan pada semua level perusahaan (Kelley dan Seiler 1982). Sebagai akibatnya, budget yang ketat menjadi tidak ketat sehingga menyebabkan berkurangnya kualitas audit. Sedangkan *QTB* dikatakan sebagai sejumlah perilaku yang spesifik selain *PSO*, yang secara langsung mengancam kualitas, seperti menerima penjelasan klien yang lemah dan hanya membuat review yang dangkal terhadap dokumen.

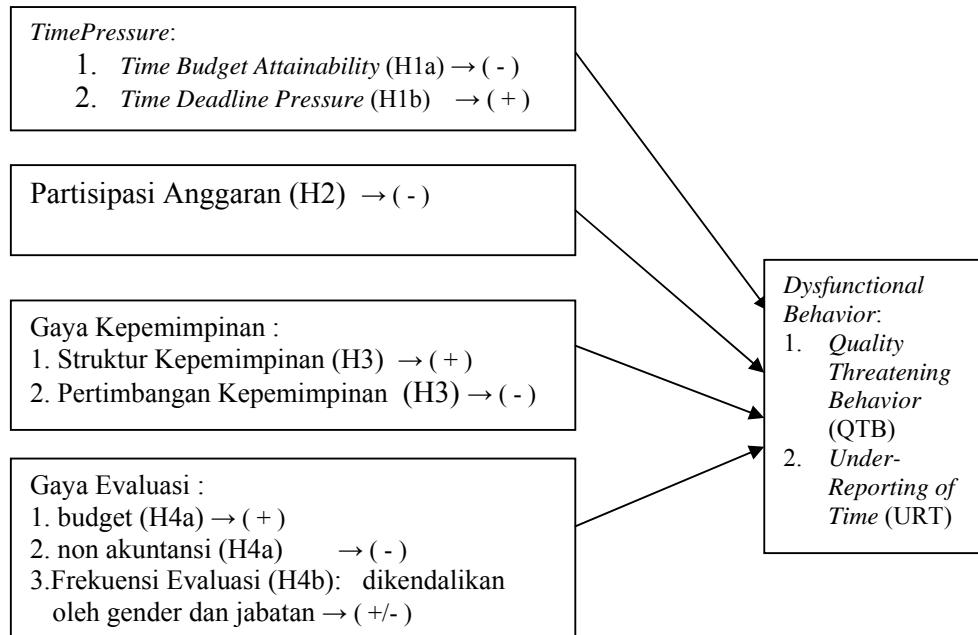
2.2. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

Model penelitian yang menggambarkan suatu kerangka konseptual sebagai panduan sekaligus alur berpikir tentang pengaruh konflik biaya dengan kualitas audit terhadap *dysfunctional behavior*. Adanya konflik biaya dengan kualitas audit dalam bekerja dapat menyebabkan auditor melakukan *dysfunctional behaviors*. Konflik biaya dengan kualitas audit yang dialami auditor dapat disebabkan oleh adanya pengaruh *time pressure*, tingkat keterlibatan dalam pembuatan anggaran, gaya kepemimpinan dan gaya evaluasi dalam Kantor Akuntan Publik.

Berdasarkan hal tersebut pada penelitian ini konflik biaya dengan kualitas audit diproksikan dengan *time pressure* (*time budget* dan *time deadline pressure*), partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan (struktur dan pertimbangan kepemimpinan), gaya evaluasi (budget dan non akuntansi serta frekuensi evaluasi) terhadap *dysfunctional behaviors* (*QTB* dan *URT*). Atas dasar hal tersebut, maka model penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 1 : Model Penelitian

Proksi konflik biaya dengan kualitas audit :



2.3. Hipotesis Penelitian

2.3.1. Hubungan antara *time budget attainability* dan *time deadline* terhadap *dysfunctional behaviors*

Pada beberapa penelitian sebelumnya, *time pressure* dalam perusahaan audit disamakan dengan *time budget pressure*. *Budget pressure* berhubungan dengan ketat dan spesifiknya target *budget* (Hirst,1987). Pengujian dalam penelitian-penelitian terdahulu diperusahaan-perusahaan audit, sebagian besar mengoperasionalkan *budget pressure* dengan pencapaian budget waktu (*time budget attainability*).

Dalam melaksanakan pekerjaannya auditor dihadapkan oleh adanya *time budget* untuk suatu pekerjaan audit. Ketika *time budget* yang sudah ditentukan untuk

suatu pekerjaan audit mampu dicapai oleh seorang auditor maka hal tersebut tidak akan memunculkan konflik karena auditor bekerja sesuai dengan target waktu dan biaya yang tentunya hal tersebut tidak mengganggu kualitas audit sehingga kemungkinan *dysfunctional behaviors* tidak akan dilakukan.

Otley dan Pierce (1996a) menemukan bahwa ketika *time budget* tidak tercapai karena tingginya tingkat tekanan maka *dysfunctional behaviors* akan meningkat sedangkan Pierce dan Sweeney (2004) menemukan hubungan yang signifikan terhadap hubungan yang negatif antara *time budget attainability* dengan *dysfunctional behaviors* auditor .

Meskipun terdapat dua tipe mengenai *dysfunctional behaviors* (*URT* dan *QTB*) namun beberapa penelitian menunjukkan bahwa *time budget pressure* mempunyai pengaruh yang sama pada *URT* dan *QTB* (Otley dan Pierce,1996a; Pierce dan Sweeney, 2004; McNamara, 2005). Berdasarkan penjelasan dan temuan penelitian sebelumnya maka hipotesis yang diuji adalah :

H1a: terdapat pengaruh yang negatif antara pencapaian budget (*time budget attainability*) terhadap *dysfunctional behaviors*

Adanya pengaruh kurangnya staf dan meningkatnya permintaan-permintaan klien (Pierce dan Sweeney, 2004) menyebabkan *deadline pressure* (DeZoort dan Lord,1997) meningkat pada perusahaan-perusahaan audit. DeZoort dan Lord (1997) menyatakan bahwa selain tekanan terhadap *time budget*, *time deadline pressure* juga relevan terjadi pada perusahaan-perusahaan yang melakukan audit.

Menurut Pierce dan Sweeney (2004) *time deadline* berhubungan dengan tekanan untuk menyelesaikan pekerjaan audit dengan tanggal tertentu. *Time deadline* dideskripsikan sebagai tekanan waktu sesaat dalam jangka pendek, yang membawa pengaruh intensitas yang tinggi. Tekanan waktu sesaat ini terlihat lebih berbahaya dibandingkan tekanan waktu yang kronik atau *time budget* (Eden, 1982).

Didukung oleh penelitian dari Kelley *et al* (1999) bahwa *time deadline* sering menimbulkan stress bagi auditor dibandingkan *time budget*. Adanya *time deadline* menyebabkan seseorang dituntut untuk menyelesaikan suatu pekerjaan dengan segera dan apabila hal tersebut tidak tercapai maka akan menimbulkan konflik dalam pekerjaan yang dikhawatirkan akan mengurangi kualitas audit karena waktu yang telah ditentukan untuk suatu pekerjaan audit terlewat sehingga akan menimbulkan *dysfunctional behavior* (QTB).

Budget pressure dan *deadline pressure* dikatakan sama sepanjang terdapat adanya tekanan untuk mematuhi target waktu. Sedangkan perbedaannya, *deadline pressure* tidak memiliki scope yang real untuk internalisasi target, tidak ada partisipasi dalam pengaturan target, tidak mengatur sejumlah pekerjaan audit yang dibutuhkan. Sehingga, aspek motivasi yang positif dari budget tidak terdapat pada *time deadline* seperti yang diidentifikasi dalam literatur pengendalian manajemen (Birnberg dan Shadu, 1986).

Perbedaan lainnya ketika auditor dihadapkan dengan *time deadline pressure*, *dysfunctional behavior* (URT) tidak mempunyai pengaruh terhadap *time deadline* karena konsekuensinya lebih kepada *time budget*. Sedangkan QTB mempunyai pengaruh terhadap *time deadline* karena akan mengurangi kebutuhan waktu untuk

pekerjaan audit yang meningkatkan prospek auditor untuk memenuhi *deadline*. Karena adanya *deadline pressure* kemungkinan menyebabkan auditor melakukan *premature sign off* (PSO) dan *premature sign off* (PSO) sendiri merupakan salah satu penyebab dari *quality threatening behavior* (QTB).

Pada penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) bahwa *time deadline pressure* mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap *quality threatening behavior* (QTB). Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis selanjutnya yang diuji adalah

H1b: Terdapat pengaruh yang positif antara *time deadline pressure* terhadap QTB (*Quality-Threating Behavior*)

2.3.2. Hubungan Partisipasi Anggaran dengan *Dysfunctional Behaviors*

Partisipasi dalam penyusunan budget telah menjadi perhatian dalam pengendalian manajemen (Brownell,1982; Shields dan Shields,1998). Terdapat bukti bahwa partisipasi pada level '*real*' berbeda dengan partisipasi '*pseudo*' (Argyris,1952) dimana partisipasi *pseudo* kemungkinannya meningkat terjadi pada perusahaan-perusahaan audit (Pierce dan Sweeney, 2004; Buchheit *et al.*, 2000). Pada penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) ditemukan bahwa para karyawan dengan level yang rendah diberi wewenang otonomi yang lebih dan dinyatakan dalam penelitian sebelumnya (Barret *et al.*,2003), bahwa hal tersebut kemungkinan akan meningkatkan tingkat partisipasi.

Pada saat seseorang dilibatkan untuk berpartisipasi dalam anggaran maka akan memotivasi auditor untuk bekerja secara lebih baik dan produktivitasnya menjadi lebih tinggi karena auditor merasa dihargai sehingga mempunyai perasaan memiliki pada organisasi. Adanya partisipasi tentunya tidak akan menimbulkan konflik biaya dengan kualitas audit dalam bekerja karena auditor akan bekerja lebih baik dengan tidak mengurangi waktu terhadap pekerjaan sehingga memberikan kualitas kerja audit yang tinggi. Hal tersebut akan menurunkan tingkat *dysfunctional behaviors*.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Otley dan Pierce (1996b) menyatakan adanya hubungan yang negatif signifikan antara partisipasi dengan *dysfunctional* pada *time budget* yang ketat. Sedangkan Pierce dan Sweeney (2004) menemukan adanya hubungan yang tidak signifikan antara partisipasi dalam *budget* dengan *dysfunctional behavior*. Ketidaksignifikanan hasil tersebut diperkirakan karena adanya partisipasi '*pseudo*'. Konsisten dengan penemuan Otley dan Pierce (1996b), maka hipotesis yang diuji adalah:

H2: terdapat pengaruh yang negatif antara partisipasi auditor dalam pengaturan budget terhadap *dysfunctional behavior*

2.3.3. Hubungan Antara Struktur dan Pertimbangan Kepemimpinan dengan *Dysfunctional Behavior*

Hopwood (1974b) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan mempengaruhi konsekuensi perilaku pada sistem pengendalian manajemen. Penelitian mengenai

gaya kepemimpinan dalam lingkungan audit hasil temuannya tidak selalu signifikan (Kelley dan Margheim, 1990). Perubahan struktur pelaporan dan pendekatan review audit diidentifikasi kemungkinan mempengaruhi hubungan gaya kepemimpinan dengan *dysfunctional behaviors* (Pierce dan Sweeney, 2004; Rich *et al.*, 1997).

Penelitian mengenai gaya kepemimpinan difokuskan pada dua dimensi yaitu mengenai struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan (Fleishman dan Peters 1962; Tosi *et al.*, 1994 dalam Hartman *et al.*, 2005). Penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan tidak signifikan dalam menjelaskan *dysfunctional behavior* (*QTB* dan *URT*). Sedangkan hasil penelitian Surya (2002) menunjukkan hasil yang signifikan.

Dalam lingkungan audit, diperkirakan bahwa level yang tinggi dari struktur perilaku akan dihubungkan dengan pengendalian yang ketat dan penggunaan *time budget* yang tidak fleksibel (Otley dan Pierce, 1995). Adanya pengendalian yang ketat untuk aturan dan prosedur suatu pekerjaan tentunya akan berpengaruh pada kinerja auditor dan akan menciptakan *pressure* bagi auditor ditambah dengan *time budget* yang tidak realistis yang harus dicapai sehingga kemungkinan kualitas audit tidak diperhatikan dan hal tersebut diperkirakan akan meningkatkan terjadinya *dysfunctional behaviors*. Perilaku yang penuh perhatian (terkait dengan pertimbangan kepemimpinan) kemungkinan akan lebih fleksibel dan memahami ketika *time budget* dilewati sehingga diharapkan tidak mengganggu kualitas. Hal tersebut diperkirakan akan mengurangi kemungkinan *dysfunctional behaviors* (Pierce dan Sweeney, 2004). Berdasarkan temuan dan penjelasan tersebut maka hipotesis yang diuji adalah:

H3a: Terdapat pengaruh yang positif antara struktur kepemimpinan terhadap *dysfunctional behaviors*

H3b: Terdapat pengaruh yang negatif antara pertimbangan kepemimpinan terhadap *dysfunctional behaviors*

2.3.4. Hubungan Antara Gaya Evaluasi dengan *Dysfunctional Behaviors*

Gaya evaluasi telah menjadi bahasan dalam pengendalian manajemen (Hopwood,1972; Otley,1978), namun penelitian mengenai gaya evaluasi yang dilakukan pada perusahaan-perusahaan audit sangat terbatas (McNair,1987). Perubahan-perubahan dalam pasar tenaga kerja akibat dari kurangnya karyawan dan promosi yang dipercepat serta perubahan struktur pelaporan diidentifikasi oleh Pierce dan Sweeney (2004) kemungkinan mempengaruhi hubungan antara gaya evaluasi dengan *dysfunctional behaviors*. Hasil temuan Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan untuk gaya evaluasi non akuntansi terhadap *dysfunctional behavior* (QTB) dan gaya evaluasi berdasarkan budget terhadap *dysfunctional behavior* (URT).

Kinerja dari setiap auditor dievaluasi secara periodik oleh auditor yang mempunyai kekuasaan langsung dalam hierarki perusahaan, dan evaluasi formal ini sangat penting untuk kemajuan auditor dalam berkarier (Kelley dan Seiler, 1982; Hanlon, 1994). Para auditor dievaluasi dengan sejumlah dimensi termasuk kemampuan untuk menyelesaikan audit dengan *time budget* atau *deadline* yang spesifik, kemampuan teknis dan profesionalismenya. Promosi ketingkat yang lebih tinggi tergantung pada kemampuan auditor seperti dalam keterlibatannya pada

pengendalian budget (Hanlon, 1999) dan dinyatakan bahwa manajer mempunyai dorongan untuk memberikan tekanan yang mendesak ke senior agar memenuhi budgetnya.

Dalam pengendalian manajemen dinyatakan bahwa gaya evaluasi yang berorientasi pada budget (*budget-oriented style*) tidak tepat karena kinerja jangka panjang dapat dipertukarkan dengan hasil-hasil jangka pendek (Hopwood,1972). Selain itu dinyatakan bahwa lingkungan audit merupakan lingkungan para auditor yang kemungkinan mengorbankan kualitas untuk memenuhi target-target biaya (Pierce dan Sweeney, 2004). Gaya perilaku yang berorientasi pada budget menekankan pada target-target biaya yang kemungkinan mengorbankan kualitas sehingga meningkatnya *dysfunctional behaviors* (Pierce dan Sweeney, 2004).

Gaya evaluasi non akuntansi adalah gaya mengevaluasi kinerja dengan mendasarkan pada faktor kualitatif (Kaplan dan Norton, 1992). Hartmann (2000) menyatakan bahwa pengaruh-pengaruh dari target akuntansi harus dibandingkan dengan pengaruh-pengaruh dari target non-akuntansi. Hal ini berarti bahwa perusahaan dalam melakukan evaluasi kinerja selain dengan menggunakan ukuran budget juga harus menggunakan ukuran non akuntansi. Diperkirakan bahwa gaya evaluasi kinerja yang menggunakan kriteria non-akuntansi akan menyebabkan rendahnya tingkat *dysfunctional behaviors* karena tidak adanya tuntutan kepada auditor untuk mengejar target biaya sehingga mengurangi stress dalam bekerja. Berdasarkan hal tersebut hipotesis yang dibangun adalah:

H4a: terdapat pengaruh yang positif antara evaluasi berdasarkan kriteria budget untuk evaluasi kinerja terhadap *dysfunctional behavior*.

H4b: terdapat pengaruh yang negatif antara evaluasi berdasarkan kriteria non-akuntansi untuk evaluasi kinerja terhadap *dysfunctional behavior*.

Penelitian mengenai pengaruh frekuensi evaluasi dengan *dysfunctional behavior* auditor belum banyak diteliti namun telah dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004). Belkaoui dan Picur (1987) menyatakan bahwa umpan balik untuk masing-masing auditor adalah supervisi yang dilakukan dengan segera. Adanya umpan balik (DeZoort dan Lord,1997) dan kurangnya umpan balik (Matteson dan Ivancevich,1987) diidentifikasi sebagai sumber-sumber tekanan dalam organisasi. Semakin sering frekuensi auditor dievaluasi oleh atasannya maka auditor akan bekerja sesuai waktu yang dianggarkan sehingga diharapkan kualitas audit menjadi tidak terganggu agar auditor tidak melakukan *dysfunctional behaviors*. Sedangkan kurangnya frekuensi auditor dievaluasi oleh atasannya kemungkinan meningkatkan *dysfunctional behaviors*. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang dibangun adalah:

H4c: Terdapat pengaruh negatif antara frekuensi evaluasi dengan *dysfunctional behaviors*

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Desain Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian *explanatory (explanatory research)*. Penelitian *explanatory* mengidentifikasi variabel-variabel yang penting untuk memahami beberapa *outcome* yang diobservasi dan menjelaskan bagaimana variabel-variabel tersebut berinteraksi untuk menghasilkan *outcome* (Masterpaper, 2006). Metode pengumpulan data secara tidak langsung (melalui pos) dan diantar langsung ke responden. Lingkungan risetnya adalah lingkungan riil (*field setting*) dengan unit analisis adalah auditor (individu).

Populasi, Sampel, Besar Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor pelaksana yang terdiri dari auditor junior, senior dan manajer pada seluruh Kantor Akuntan Publik di Indonesia. Sedangkan alasan pemilihan Kantor Akuntan Publik (KAP) karena tingginya intensitas aktifitas akuntan publik dalam melakukan jasanya seperti dalam bulan-bulan sibuk akan mendorong terjadinya *dysfunctional behavior* pada auditor.

Jumlah auditor tiap kantor akuntan publik tidak diketahui, maka sesuai saran (Sekaran, 2000), elemen dalam populasi tersebut tidak mempunyai probabilita untuk dipilih sebagai subjek sampel, maka metode sampling yang dipilih adalah non probabilitas. Oleh karena populasi sudah memenuhi kriteria yang diharapkan yaitu

auditor pelaksana dan tidak ada kriteria khusus sebagai pertimbangan penentuan sampel, maka teknik sampling yang digunakan adalah *convenience sampling*.

Response rate yang diharapkan 25% karena penelitian-penelitian yang dilakukan di Indonesia dengan fokus pada auditor kebanyakan menghasilkan *response rate* antara 18-30% seperti pada penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Budiyanto (2005) dan Maryanti (2005). Atas dasar jumlah kuesioner yang akan dikirim sebanyak 600, maka jumlah sampel yang diharapkan kembali sebanyak 150. Kuesioner tersebut akan dikirim melalui pos dan diantar langsung.

Total yang dikirim melalui pos sebanyak 515 kuesioner. Kota-kota yang menjadi tujuan pengiriman kuesioner sesuai dengan Direktori IAI 2005 meliputi kota Jakarta, Bandung, Banjarmasin, Batam, Denpasar, Jambi, Makasar, Manado, Malang, Mataram, Medan, Padang, Palangkaraya, Palembang, Palu, Pekanbaru, Pontianak, Samarinda, Semarang, Solo, Jogja, dan Tasikmalaya. Kuesioner yang ditujukan kepada responden yang berada di kota Semarang dilakukan dengan diantar langsung sebanyak 35.

3.3. Variabel Penelitian Dan Definisi Operasional Variabel

3.3.1. Variabel Penelitian

1. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah *Dysfunctional Behaviors* yang terdiri dari *Quality-Threatening Behavior* (QTB) dan *Under-Reporting of Time* (URT)
2. Variabel independen dalam penelitian ini adalah *time pressure* yang terdiri dari *time budget attainability* (TBA), *time deadline pressure* (TDP);

partisipasi anggaran (PA); gaya kepemimpinan yang terdiri dari struktur kepemimpinan (SK), pertimbangan kepemimpinan (PP); gaya evaluasi yang terdiri dari gaya evaluasi budget (GEB), gaya evaluasi non akuntansi (GENA), frekuensi evaluasi (FE).

3.3.2. Definisi Operasional Variabel

1. *Quality Threatening Behavior* (QTB) atau perilaku yang mengancam kualitas dikatakan sebagai sejumlah perilaku yang spesifik, yang secara langsung mengancam kualitas, seperti melakukan *premature sign-off* (PSO), menerima penjelasan klien yang lemah, membuat review yang dangkal terhadap dokumen (Pierce dan Sweeney, 2004).
2. *Under Reporting of Time* (URT) adalah kejadian ketika auditor melakukan perubahan dengan mengurangi waktu dari pekerjaan yang sebenarnya (Pierce dan Sweeney, 2004).
3. *Time budget attainability* (TBA) adalah seberapa sering waktu yang telah dianggarkan untuk setiap pekerjaan audit dapat tercapai.
4. *Time Deadline Pressure* (TDP) berhubungan dengan adanya kebutuhan untuk melengkap tugas audit berdasarkan pedoman waktu (Solomon dan Brown, 1992). Menurut Pierce dan Sweeney (2004) *time deadline* berhubungan dengan tekanan untuk menyelesaikan pekerjaan dengan tanggal tertentu.
5. Partisipasi Anggaran (PA) adalah keterlibatan para karyawan dalam penyusunan anggaran untuk penentuan jam kerja, tarif *staffing*, *budget per section/area*.

6. Struktur kepemimpinan (SK) adalah tingkat individu yang mendefinisikan perannya dan bawahannya dengan tercapainya tujuan (Fleishman dan Peters, 1962). Menurut Tosi *et al.*, (1994) dalam Hartman *et al.*, (2005) struktur kepemimpinan (*leadership structure*) memberikan panduan dan petunjuk kepada bawahan mengenai syarat-syarat pekerjaan dan mendefinisikan aturan pekerjaan dari anggota suatu kelompok yang menentukan dan mengkomunikasikan standar pelaksanaan kepada mereka, dan manajer menggunakan kebijakan-kebijakan khusus, prosedur dan aturan
7. Pertimbangan Kepemimpinan (PP) adalah tingkat individu yang mempunyai hubungan kerja yang dikarakteristikkan dengan kepercayaan, menghargai ide-ide bawahan, dan mempertimbangkan perasaannya (Fleishman dan Peters 1962). Sedangkan menurut Tosi *et al.*, (1994) dalam Hartman *et al.*, (2005) pertimbangan kepemimpinan (*leadership consideration*) menggambarkan pemimpin memperhatikan kebutuhan dari setiap orang yang melapor kepadanya dan sangat bersahabat dan mudah ditemui.
8. Gaya Evaluasi Budget (GEB) adalah gaya mengevaluasi kinerja dengan mendasarkan pada kinerja keuangan dan metrik kuantitatif (Harrison 1993 dan Moer 2005).
9. Gaya Evaluasi Non-Akuntansi (GENA) adalah gaya mengevaluasi kinerja dengan mendasarkan pada faktor kualitatif (Kaplan dan Norton, 1992).
10. Frekuensi Evaluasi (FE) adalah tingkat seringnya evaluasi yang dilakukan dan diidentifikasi dalam penelitian Pierce dan Sweeney (2004) signifikan dalam menjelaskan *dysfunctional behaviors*.

3.4. Instrumen Penelitian

1. QTB merupakan variabel yang instrumen atau kuesionernya menggunakan sepuluh pertanyaan dengan pengaturan skala 1 = tidak pernah sampai 5 = hampir selalu (diadaptasi dari Alderman dan Dietrick,1982; Kelley dan Margheim,1990; Willet dan Page,1996).
2. URT merupakan instrumen yang menggunakan tiga pertanyaan dengan menggunakan skala 1 = tidak pernah dan 5 = hampir selalu (diadaptasi dari penelitiannya Otley dan Pierce,1996a).
3. *Time pressure*. Bentuk utama dari tekanan waktu yang ditunjukkan dalam penelitian ini adalah *time budget attainability* yang diadaptasi dari penelitiannya Kelley dan Seiler (1982); Kelley dan Margheim (1990); Otley dan Pierce (1996b). Pertanyaannya mengenai: (1) ketatnya budget waktu dengan skala dari 1 (tidak mungkin untuk dicapai) sampai 5 (sangat mudah untuk dicapai) (diadaptasi dari penelitiannya Kelley dan Seiler (1982) dan Kelley dan Margheim (1990)); (2) frekuensi dari tercapainya budget, dan (3) frekuensi dari pencapaian budget tanpa URT (keduanya dengan skala dari 1 (tidak pernah) sampai 5 (hampir selalu) (diadaptasi dari Otley dan Pierce, 1996b).

Time deadline pressure, menggunakan satu pertanyaan dengan skala dari 1 (hampir selalu) sampai 5 (tidak pernah) (diadaptasi dari Pierce dan Sweeney, 2004) serta dua pertanyaan (no.3 dan 5) dari penyebab *premature sign off* (PSO).

4. Partisipasi Budgetair. Skala Milani's (1975) digunakan untuk mengukur partisipasi dalam pengaturan budget. Pertanyaannya terdiri dari enam item dengan skala dari 1 sampai dengan 5 (telah diuji oleh Brownell, 1983). Ukuran yang telah ditemukan ini mempunyai validitas dan reliabilitas yang dapat diterima (Chenhall dan Brownell,1988). Salah satu dari enam item yang diminta ke responden mengindikasikan kategori dari sangat logis sampai sangat tidak logis.
5. Gaya Kepemimpinan. Instrumennya diadaptasi dari Pratt dan Jiambalvo (1981), berdasarkan Stogdill's (1963) dalam *Leader Behavior Description Questionnaire*. Ukuran ini menunjukkan tingkat reliabilitas yang dapat diterima (Bass,1990) dan telah ditemukan tepat untuk pengaturan audit (Jiambalvo dan Pratt, 1982). Pertanyaannya terdiri dari sepuluh berhubungan dengan struktur dan sepuluh terkait dengan pertimbangan dengan skala 1 = tidak pernah sampai 5 = selalu
6. Gaya Evaluasi. Para responden diminta menunjukkan pentingnya pencapaian budget serta pentingnya pencapaian budget waktu yang diinginkan untuk evaluasi kinerja (diadaptasi dari Kelley dan Seiler,1982) dengan skala dari 1 (sangat penting) sampai 5 (tidak penting). Pertanyaan untuk kriteria evaluasi kinerja non akuntansi terdiri dari 12 item dengan menggunakan skala dari 1 (sangat penting) sampai 5 (tidak penting) (diadaptasi dari Otley (1978). Sedangkan satu pertanyaan untuk frekuensi evaluasi diadaptasi dari Pierce dan Sweeney, 2004, diperlakukan sebagai variabel dummy (1= sering dievaluasi, 0= jarang dievaluasi).

3.5. Lokasi dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada KAP yang berlokasi di Indonesia. Sedangkan waktu penelitian dilakukan tidak pada bulan sibuk (Desember - April) pada saat auditor banyak melakukan audit karena dengan harapan *respon ratenya* menjadi lebih tinggi.

3.6. Prosedur Pengumpulan Data

Data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Pengumpulan data dalam penelitian ini nantinya akan menggunakan metode survey dengan teknik pengumpulan data menggunakan kuesioner yaitu mengirim kuesioner melalui pos (*mail survey*), serta untuk memudahkan responden dalam mengembalikan kuesioner, digunakan dengan menggunakan jasa kiriman balasan atau kirbal melalui jasa pos.

3.7. Teknik Analisis

Data penelitian dianalisis dengan alat statistik yang terdiri atas:

3.7.1. Statistik Deskriptif

Penggunaan statistik deskriptif adalah untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden yang meliputi umur, jabatan, tingkat pendidikan, pengalaman kerja, jenis kelamin, dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian. Penelitian ini menggunakan total deskripsi absolut yang menunjukkan angka maksimum, minimum, rata-rata, median, dan deviasi standar. Selain itu analisis statistik deskriptif tambahan dilakukan untuk melihat penyebab dari

Premature Sign-Off (PSO). Statistik deskriptif tambahan ini akan digunakan sebagai informasi untuk pembahasan lebih lanjut.

3.7.2. Uji Non - Response Bias

Pengujian *non response bias* dilakukan dengan uji non parametrik (*Mann-Whitney*) atau uji-t (*t-test*). Uji ini dilakukan karena data yang ada tidak terdistribusi dengan normal. Uji *non-response bias* dilakukan dengan membandingkan responden yang mengembalikan kuesioner sebelum batas tanggal pengembalian (*early response*) dengan responden yang mengembalikan kuesioner tidak tepat waktunya (*late response*) serta berdasarkan pada cara pengiriman dengan membandingkan jawaban responden yang diambil langsung dan melalui pos. Uji *non-response bias* dilakukan dengan uji-t (*t-test*). Apabila pengujian menunjukkan hasil yang tidak signifikan ($p\text{-value} > 0,05$) berarti tidak ada perbedaan antara kelompok kuesioner yang kembali sesuai dengan tanggal yang ditetapkan dengan kusioner yang kembali tidak tepat waktu begitu juga dengan cara pengiriman, tetapi jika $p\text{-value} < 0,05$ maka jawaban yang dikembalikan lewat batas waktu yang ditentukan harus dikeluarkan dan tidak diikutsertakan dalam analisis selanjutnya.

3.7.3. Uji Reliabilitas dan Validitas data

3.7.3.1. Uji Reliabilitas.

Alat ukur atau instrumen berupa kuesioner dikatakan memberikan hasil akurat yang stabil jika alat ukur itu dapat diandalkan (*reliable*). Untuk itu perlu dilakukan uji reliabilitas. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika

jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Pada umumnya suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0,60 (Nunnaly, 1969 dalam Ghozali, 2005).

3.7.3.2. Uji Validitas

Kesahihan (*validity*) suatu alat ukur adalah kemampuan alat ukur untuk mengukur apa yang sebenarnya harus diukur, atau dengan perkataan lain alat ukur dapat mengukur indikator-indikator suatu objek pengukuran. Kesahihan itu diperlukan sebab pemrosesan data yang tidak sah atau bias akan menghasilkan kesimpulan yang salah. Pengujian validitas dapat dilakukan dengan melihat nilai *Corrected Item-Total Correlation* dengan kriteria sebagai berikut: jika nilai r hitung $> r$ tabel, maka pertanyaan tersebut dapat dikatakan “valid”, namun jika nilai r hitung $< r$ tabel, maka pertanyaan tersebut dapat dikatakan “tidak valid”.

3.7.4. Uji Asumsi Klasik

3.7.4.1. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi yang digunakan ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Uji multikolinieritas data dapat dilihat dari besarnya nilai VIF (Variance Inflation Factor) dan nilai tolerance. Jika nilai tolerance $> 0,10$ atau lebih besar dari 10%, maka tidak ada korelasi antara variabel bebas yang berarti tidak terjadi

multikolinieritas, namun jika nilai tolerance $< 0,10$ atau lebih kecil dari 10% maka ada korelasi antara variabel bebas yang berarti terjadi multikolinieritas. Sedangkan jika nilai VIF < 10 , maka tidak ada korelasi antara variabel bebas yang berarti tidak terjadi multikolinieritas, namun jika nilai VIF > 10 , maka ada korelasi antara variabel bebas, yang berarti terjadi multikolinieritas. Pengujian ini dapat juga dilakukan dengan melihat “*Coefisients Correlation*” dengan kriteria yaitu jika nilai Correlation $< 90\%$ maka tidak ada korelasi antara variabel bebas yang berarti bahwa tidak terjadi multikolinieritas, namun jika nilai Correlation $> 90\%$, maka ada korelasi antara variabel bebas yang berarti bahwa terjadi multikolinieritas.

3.7.4.2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam suatu model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu (e) pada periode t dengan kesalahan pengganggu (e) pada periode $t-1$. model regresi yang baik adalah yang bebas dari autokorelasi. Durbin-watson menguji ada tidaknya autokorelasi. Selain itu uji autokorelasi digunakan untuk melakukan pengujian linieritas.

3.7.4.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika tetap atau ada kesamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain disebut homoskedastisitas. Deteksi adanya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik sketerplot,

jika tidak ada pola tertentu berarti tidak terjadi heteroskedastisitas; uji park; uji glejser. Namun dalam penelitian ini uji heteroskedastisitas dilakukan dengan uji park.

3.7.4.4. Uji normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi variabel dependen dan variabel independen keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah mempunyai distribusi data normal atau mendekati normal (Ghozali,2005). Uji normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik, Kolmogorov-Smirnov atau dapat juga dengan melihat histogram dari residualnya. Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.

3.7.5. Uji Hipotesis.

Untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini digunakan metode statistik regresi berganda (*Multiple Regression*) karena metode ini dapat dipergunakan sebagai model prediksi terhadap suatu variabel dependen dengan beberapa variabel independen. Persamaan untuk penelitian ini sebagai berikut :

Persamaan (1) :

$$Y_1 = b_0 + b_1X_{TBA} + b_2X_{PA} + b_3X_{PK} + b_4X_{SK} + b_5X_{GEB} + b_6X_{GENA} + b_7X_{FE} + e \quad (1)$$

Persamaan (2) :

$$Y_2 = b_0 + b_1X_{TDP} + b_2X_{TBA} + b_3X_{PA} + b_4X_{PK} + b_5X_{SK} + b_6X_{GEB} + b_7X_{GENA} + b_8X_{FE} + e \quad (2)$$

Keterangan :

- Y_1 = *Under Reporting of Time* (URT) atau Pengurangan Waktu
 Y_2 = *Quality Threatening Behavior* (QTB) atau Prilaku yang Mengancam Kualitas
 X_{TBA} = *Time Budget Attainability*
 X_{PA} = Partisipasi Anggaran
 X_{PK} = Pertimbangan Kepemimpinan
 X_{SK} = Struktur Kepemimpinan
 X_{GEB} = Gaya Evaluasi Budget
 X_{GENA} = Gaya Evaluasi Non Akuntansi
 X_{FET} = Frekuensi Evaluasi, dikendalikan dengan gender dan jabatan yang diperlakukan sebagai dummy variabel dimana untuk gender 1 (laki-laki); 0 (perempuan) dan untuk jabatan 1 (punya jabatan); 0 (tidak punya jabatan).
 X_{TDP} = Tekanan *Deadline* Waktu atau *Time Deadline Pressure* (TDP)
 $b_1 - b_8$ = Koefisien Regresi
 e = Error term

URT dan QTB merupakan variabel dependen yang diprediksi dipengaruhi oleh variabel-variabel independen yaitu *time budget attainability* (TBA), partisipasi anggaran (PA), pertimbangan kepemimpinan (PK), struktur kepemimpinan (SK),

gaya evaluasi budget (GEB), gaya evaluasi non akuntansi (GENA), frekuensi evaluasi (FE), dan untuk QTB ditambah dengan variabel independen *time deadline pressure* (TDP). Sedangkan jabatan dan gender merupakan variabel pengendali untuk frekuensi evaluasi yang diperlakukan sebagai dummy variabel. Untuk mengendalikan jabatan dan gender regresi akan menghitung kembali dengan menggunakan variabel-variabel tersebut sebagai variabel dummy dengan melihat nilai $\text{adj } R^2$, F dan p .

Pengujian data dilakukan dengan menggunakan program SPSS. Hipotesis diuji pada tingkat signifikansi ($\alpha = 5\%$). Kriteria penerimaan atau penolakan hipotesis didasarkan pada nilai p -value. Apabila p -value $> 0,05$ maka hipotesis (H_A) ditolak atau H_0 tidak dapat ditolak. Sebaliknya apabila p -value $< 0,05$ maka hipotesis (H_A) diterima atau H_0 ditolak. Apabila dihipotesiskan mempunyai hubungan negatif atau positif dan hasilnya diterima berarti variabel-variabel independen tersebut berpengaruh atau tidak berpengaruh pada *dysfunctional behavior*, demikian pula sebaliknya.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini meliputi hasil penelitian untuk mengukur variabel-variabel yang diteliti yaitu *time pressure* (*time budget pressure*, *time deadline pressure*), partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan (struktur dan pertimbangan kepemimpinan), gaya evaluasi (budget, non akuntansi), frekuensi evaluasi terhadap *dysfunctional behaviors* (QTB dan URT). Variabel-variabel tersebut merupakan proksi dari konflik biaya dan kualitas audit. Hasil penelitian meliputi gambaran umum responden, uji *non response bias*, uji kualitas data, deskripsi variabel, pembahasan uji hipotesa.

4.1. Gambaran Umum Responden

Untuk menghasilkan kuesioner yang benar-benar valid dan reliabel sehingga menghasilkan data yang akurat maka dilakukan *pilot study* pada tanggal 25 Juni 2006 dengan mendistribusikan kepada 41 responden yaitu mahasiswa PPA (30 orang) dan mahasiswa Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang (11 orang).

Data yang terkumpul sebanyak 30 responden kemudian diolah menggunakan analisis reliabilitas dan validitas untuk menentukan instrumen variabel dan item pertanyaan yang reliabel dan valid (lihat lampiran 5.1 dan 6.1) seperti ditunjukkan dalam tabel 4.1:

TABEL 4.1
HASIL UJI RELIABILITAS *PILOT STUDY*

No	Nama Variabel	Cronbach Alpha	Keterangan
1	<i>Time Budget</i>	0,8923	Reliabel
2	<i>Time Deadline</i>	0,7280	Reliabel
3	Partisipasi Anggaran	0,9277	Reliabel
4	Struktur Kepemimpinan	0,9298	Reliabel
5	Pertimbangan kepemimpinan	0,9422	Reliabel
6	Gaya Evaluasi Budget	0,9350	Reliabel
7	Gaya Evaluasi Non Akuntansi	0,9500	Reliabel
8	Frekuensi Evaluasi	Dummy	-
9	<i>Quality Threatening Behavior</i>	0,9376	Reliabel
10	<i>Under-Reporting of Time</i>	0,7706	Reliabel

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, 2006)

Tabel 4.1 menunjukkan bahwa instrumen penelitian ini reliabel karena semua variabel memiliki nilai *Cronbach Alpha* diatas 0,60 sebagaimana yang disyaratkan oleh Nunnaly (1967) dalam Imam Ghozali (2006). Variabel frekuensi evaluasi tidak diuji reliabilitasnya karena merupakan variabel kategorikal (dummy) dengan satu indikator pertanyaan. Sedangkan uji validitas ditunjukkan pada tabel 4.2 sebagai berikut:

TABEL 4.2
HASIL UJI VALIDITAS *PILOT STUDY*

No	Nama Variabel	Kisaran Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	<i>Time Budget</i>	0,530-0,902	0,000	Valid
2	<i>Time Deadline</i>	0,385-0,841	0,000	Valid
3	Partisipasi Anggaran	0,547-0,934	0,000	Valid
4	Struktur Kepemimpinan	0,435-0,834	0,000	Valid
5	Pertimbangan kepemimpinan	0,384-0,899	0,000	Valid
6	Gaya Evaluasi Budget	0,878-0,970	0,000	Valid
7	Gaya Evaluasi Non Akuntansi	0,438-0,894	0,000	Valid
8	Frekuensi Evaluasi	Dummy	-	-
9	<i>Quality Threatening Behavior</i>	0,386-0,886	0,000	Valid
10	<i>Under-Reporting of Time</i>	0,445-0,864	0,000	Valid

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, 2006)

Dari tampilan diatas terlihat bahwa kisaran korelasi dari indikator menunjukkan hasil yang signifikan. Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator pertanyaan valid. Setelah melakukan *pilot study*, disimpulkan bahwa kuesioner yang berisi 69 item pertanyaan tersebut valid dan reliabel sehingga didistribusikan dengan jasa pos dan antar langsung.

Responden dalam penelitian ini adalah auditor yang berkedudukan sebagai staff asisten atau auditor junior, auditor senior, manajer. Pengiriman 515 kuesioner melalui pos dilakukan pada satu tahap pada tanggal 19 Juli 2006 untuk kota Jakarta, Bandung, Batam, Banjarmasin, Denpasar, Makasar, Malang, Manado, Mataram, Medan, Padang, Palangkaraya, Palembang, Palu, Pekanbaru, Pontianak, Samarinda, Surabaya, Lampung, Bengkulu, Jogja, Solo, Ujung Pandang, sedangkan untuk kota Semarang pengiriman dilakukan dengan diantar langsung.

Berdasarkan kota tujuan yang menjadi wilayah responden penelitian, jumlah kuesioner yang terkumpul berasal dari kota Semarang, Jakarta, Bandung, Palembang, Banjarmasin, Bandar Lampung, Ujung pandang, Makasar, Bengkulu, Pontianak. Ringkasan jumlah Kantor Akuntan Publik (KAP), tujuan, jumlah pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan secara berurutan pada tabel 4.3 dan 4.4:

TABEL 4.3
KOTA TUJUAN KUESIONER

No.	Kota Tujuan	Jumlah KAP yang dikirimkan Kuesioner	Jumlah Kuesioner	Jumlah KAP yang Kembalikan Kuesioner	Jumlah Kuesioner	
					Dapat digunakan	Pindah Alamat
1	Jakarta	28	180	7	15	20
2	Semarang	8	35	8	34	-
3	Surabaya	8	40	1	-	5
4	Bandung	12	60	4	5	10
5	Denpasar	2	10	-	-	-
6	Malang	3	15	-	-	-
7	Padang	2	10	-	-	-
8	Lampung	3	15	1	4	5
9	Batam	1	5	1	-	5
10	Bengkulu	1	5	1	2	-
11	Manado	4	20	-	-	-
12	Palembang	3	15	1	5	-
13	Medan	6	30	-	-	-
14	Banjarmasin	2	10	1	5	-
15	Palangkaraya	1	10	-	-	-
16	Mataram	1	15	-	-	-
17	Pontianak	2	10	1	4	-
18	Jogya	2	10	-	-	-
19	Makasar	2	10	1	5	-
20	Ujung Pandang	3	15	1	3	-
21	Samarinda	1	10	-	-	-
22	Pekanbaru	1	5	-	-	-
23	Solo	2	15	-	-	-

TABEL 4.3
RINCIAN PENGEMBALIAN KUESIONER

Keterangan	Jumlah	Total
Pengiriman melalui pos	515	
Penyampaian langsung	35	
Total Kuesioner yang dikirim		550
Kuesioner yang kembali dan tidak sampai		(45)
Total Kuesioner yang sampai		505
Kuesioner yang kembali sebelum tanggal <i>cut off</i> :		
- Melalui pos	30	
- diambil langsung	29	
Total kuesioner yang kembali sebelum tanggal <i>cut off</i>		59
Kuesioner yang kembali sesudah tanggal <i>cut off</i>		
- Melalui pos	20	
- diambil langsung	3	
Total kuesioner yang kembali sesudah tanggal <i>cut off</i>		23
Total kuesioner yang kembali:		
- melalui pos	50	
- diambil langsung	32	
Total kuesioner yang kembali		82
Kuesioner yang tidak digunakan (bukan responden dimaksud)		3
Total kuesioner yang digunakan		79
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) $(82/550*100\%)$		14,9%
Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>usable response rate</i>) $(79/550*100\%)$		14,36%

Sumber: Data Primer Diolah, 2006

Berdasarkan tabel 4.4 kuesioner yang dikirim melalui pos sebanyak 515 sedangkan kuesioner yang diantar langsung kepada responden untuk kota Semarang sejumlah 35 kuesioner. Total yang dikirim sebanyak 550 kuesioner. Dari jumlah tersebut terdapat 45 kuesioner yang tidak sampai ketempat tujuan karena Kantor Akuntan Publik yang dituju pindah alamat atau tidak beroperasi lagi, maka kuesioner yang sampai koresponden sejumlah 505.

Tanggal *cut off* keterlambatan kuesioner baik melalui pos maupun yang diambil langsung adalah tanggal 19 agustus 2006. Kuesioner yang kembali sebelum tanggal *cut off* sebanyak 59 kuesioner, terdiri dari 30 kuesioner melalui pos dan 29 kuesioner yang diambil langsung. Kuesioner yang kembali setelah tanggal *cut off* sebanyak 23 kuesioner terdiri dari 20 kuesioner melalui pos dan 3 kuesioner yang diambil langsung. Untuk mengantisipasi adanya perbedaan respon atas cara pengiriman dan jangka waktu pengembalian akan dilakukan uji *non response bias*. Uji *non response bias* dilakukan antara respon jawaban yang dikirim melalui pos dengan yang diantar kemudian diambil langsung, dan juga antara respon kuesioner sebelum dan sesudah tanggal *cut off*.

Kuesioner yang dikumpulkan melalui pos sebanyak 50 kuesioner sedangkan yang diambil langsung sebanyak 32 kuesioner, maka total kuesioner yang kembali baik melalui pos maupun diambil langsung sebanyak 82 kuesioner. Dari jumlah kuesioner yang dikumpulkan tersebut, terdapat 3 kuesioner yang diisi oleh partner (2 kuesioner melalui pos dan 1 diambil langsung). Objek penelitian ini adalah auditor senior, junior atau staff asisten, manajer, maka kuesioner yang diisi oleh partner tersebut tidak dimasukkan dalam pengolahan data. Sehingga total yang digunakan

untuk pengolahan data sebanyak 79 kuesioner terdiri dari 47 yang dikirim melalui pos dan 32 yang diambil langsung. Jumlah 79 kuesioner tersebut terdiri dari 56 (59 dikurangi 3 partner) yang diterima sebelum tanggal *cut off* dan 23 yang diterima sesudah tanggal *cut off*.

Tingkat pengembalian (*response rate*) sebesar 14,9 % dihitung dari prosentase jumlah kuesioner yang kembali tanpa memperhitungkan kelayakan responden (82) dibagi total yang dikirim (550 kuesioner). Tingkat pengembalian kuesioner yang dapat digunakan (*usable response rate*) sebesar 14,36%, dihitung dari prosentase jumlah kuesioner dengan memperhitungkan kelayakan responden (79) dibagi total yang dikirim (550 kuesioner).

Profil responden penelitian akan disajikan pada tabel 4.4 meliputi jenis kelamin, usia, pendidikan, jabatan dalam Kantor Akuntan Publik dan lama bekerja sebagai auditor di Kantor Akuntan Publik adalah sebagai berikut:

TABEL 4.5
PROFIL RESPONDEN

Keterangan	Jumlah (Orang)	Prosentase (%)
Gender :		
- wanita	37	46,8
- Pria	42	53,2
Pendidikan:		
- D3	8	10,1
- S1	68	86,1
- S3	3	3,8
Kedudukan:		
- Staff Assisten	37	46,8
- Auditor Senior	40	50,6
- Manajer	2	2,5
Lama Bekerja:		
- < 2 tahun	29	36,7
- 2 – 5 Tahun	34	43
- > 5 Tahun	16	20,3
Jumlah Responde		79

Sumber: Data Diolah (Output Spss, Lampiran 3.1.1, 2006)

Responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini dari 37 orang wanita dan 42 orang pria, dengan prosentase wanita 46,8% dan pria 53,2%. Tingkat pendidikan responden untuk D3 sebanyak 8 orang (10,1%), S1 sejumlah 68 orang (86,1%) dan S2 sebanyak 3 orang (3,8%). Jabatan responden sebagai staff asisten sebanyak 37 orang (46,8%), auditor senior sebanyak 50,6 orang (40%) dan sebagai manajer sebanyak 2 orang (3,8%). Untuk lama bekerja di Kantor Akuntan Publik selama kurang dari 2 tahun berjumlah 29 orang (36,7%), antara 2 -5 tahun sejumlah 34 orang (43%), dan >5 tahun sebanyak 16 orang (20,3%).

4.2. Deskripsi Variabel Penelitian

Uji statistik deskriptif variabel ditujukan untuk memberikan gambaran karakteristik variabel-variabel penelitian yaitu *time pressure* (*time budget* dan *time deadline*), partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan (struktur dan pertimbangan kepemimpinan), gaya evaluasi (budget dan non akuntansi serta frekuensi evaluasi) terhadap *dysfunctional behavior*. Pengujian statistik deskriptif untuk melihat total deskriptif absolut dapat dilihat pada tabel berikut:

TABEL 4.6
STATISTIK DESKRIPTIF

Descriptive Statistics						
	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TOTB	79	12	7	19	14.53	2.320
TOTD	79	8	6	14	9.32	1.892
TOPA	79	24	6	30	17.62	5.001
TOSK	79	19	30	49	40.35	4.029
TOPP	79	25	23	48	37.72	5.291
TGEB	79	3	2	5	3.28	.960
TGENB	79	22	11	33	21.65	3.427
TOQTB	79	35	10	45	24.20	6.211
TOURT	79	12	3	15	7.72	2.369
Valid N (listwise)	79					

Sumber: Output SPSS (Lampiran 3.4, 2006)

Salah satu penjelasan variabel berdasarkan informasi tabel 4.6, *mean* atau rata-rata jawaban untuk total variabel *time budget* (TOTB) adalah 14,53 dengan standar deviasi sebesar 2,320. Jawaban untuk total variabel *time budget*, nilai minimum dan maksimumnya masing-masing adalah 7 dan 19. Nilai range merupakan selisih nilai maksimum dan minimum sebesar 12. Demikian pula untuk variabel lainnya pada tabel 4.6 memiliki nilai mean, minimum, maksimum, range dan standar deviasi yang bervariasi terhadap kuesioner. Data statistik deskriptif untuk frekuensi jawaban responden terhadap variabel-variabel untuk setiap pertanyaan pada kuesioner dapat dilihat pada lampiran 3.2 dan 3.3, namun hanya mencantumkan untuk model QTB dan URT tanpa outlier (68 dan 71 responden) bukan dengan model QTB dan URT (79 responden). Pertimbangannya karena frekuensi jawaban tiap pertanyaan atas variabel-variabel model QTB dan URT tanpa outlier akan digunakan untuk tambahan informasi pada pembahasan.

Pengujian statistik deskriptif tambahan lainnya dilakukan untuk melihat penyebab dari *Premature Sign-off* (PSO) yang merupakan salah satu *dysfunctional behavior auditor* (QTB). Penyebab PSO ini merupakan analisa tambahan namun tidak diikutsertakan (kecuali pertanyaan no. 3 dan 5 yang merupakan komponen juga dari *time deadline*) dalam pengujian analisa regresi berganda. Penyebab dari *Premature Sign-off* ditunjukkan dalam tabel 4.7 berikut disertai dengan perbandingan penyebab PSO dari penelitian sebelumnya yaitu:

TABEL 4.7
PERBANDINGAN PENYEBAB *PREMATURE SIGN-OFF* (PSO)

No	Keterangan	Mean Score			SD	
		A	B	C	B	C
1	Suatu langkah audit yang tidak penting	4,05	3,94	3,16	0,93	0,940
2	Sulitnya informasi dari klien	-	3,42	3,37	0,90	0,963
3	Tekanan karena adanya penugasan lain	-	3,40	2,73	0,88	0,902
4	Sempitnya <i>time budget</i>	3,83	3,34	2,94	0,91	0,867
5	Adanya <i>deadline</i> dari klien	3,58	3,15	3,05	1,01	0,918
6	Cenderung menerima penjelasan klien dengan mudah	3,02	3,04	3,04	0,90	0,912
7	Supervisi yang tidak memadai	2,84	2,86	2,99	1,05	0,967
8	Tidak disukainya pekerjaan yang spesifik	2,70	2,69	2,56	1,00	0,971
9	Salah dalam memahami tanggungjawab profesional	2,69	2,67	2,95	1,01	0,999
10	Kurangnya pengetahuan teknis	2,53	2,66	2,99	0,89	0,954
11	Keinginan untuk memperoleh evaluasi yang baik	2,83	2,51	3,13	0,96	0,992
	Jumlah responden	79				

Sumber: Data Diolah (Output Spss, Lampiran 3.5, 2006)

Keterangan:

A = Hasil penelitian Otley dan Pierce (1996b)

B = Hasil penelitian Pierce dan Sweeney (2004)

C = Hasil Penelitian Penulis (2006)

Berdasarkan tabel 4.7 penyebab terbesar dari *premature sign-off* yang terjadi di KAP Indonesia (sebagian besar sampel yang berpartisipasi KAP kecil dan 1 dari KAP *Big Four*) adalah karena sulitnya mendapatkan informasi yang layak dari klien (PSO 2). Sedangkan penyebab berikutnya adalah karena suatu langkah audit yang kelihatan tidak penting (PSO 1) serta keinginan untuk memperoleh evaluasi yang layak (PSO 11). Penyebab ini kemungkinan terkait dengan adanya *deadline* yang telah diatur sebelumnya. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Otley dan Pierce (1996a) serta Pierce dan Sweeney (2004).

Pada penelitian sebelumnya penyebab terbesar dari PSO adalah karena langkah audit yang terlihat tidak penting. Sedangkan dua yang tidak diidentifikasi dalam penelitian dari Otley dan Pierce (1996a) adalah sulitnya mendapatkan

informasi yang layak dan tekanan karena adanya penugasan yang lain. Hasil dari pengujian deskriptif tambahan ini akan digunakan untuk analisa pada pembahasan.

4.3. Uji Kualitas Data

Uji kualitas data meliputi uji reliabilitas dan uji validitas. Uji reliabilitas dilakukan dengan uji *cronbach alpha* menggunakan SPSS. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach alpha* > 0,60 (Nunnaly, 1967 dalam Imam, 2005). Hasil uji reliabilitas disajikan pada tabel 4.8 sebagai berikut:

TABEL 4.8
HASIL UJI RELIABILITAS

No	Variabel	Nilai <i>Cronbach alpha</i>	Keterangan
1	<i>Time budget pressure</i>	0,7717	reliabel
2	<i>Time deadline pressure</i>	0,5897	Tidak reliabel
3	Partisipasi Anggaran	0,8667	reliabel
4	Struktur Kepemimpinan	0,8846	reliabel
5	Pertimbangan Kepemimpinan	0,8830	reliabel
6	Gaya Evaluasi Budget	0,7653	reliabel
7	Gaya evaluasi non akuntansi	0,8675	reliabel
8	<i>Quality Threatening behavior</i>	0,8791	reliabel
9	<i>Under Reporting of Time</i>	0,8419	reliabel
	Jumlah Responden		79

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 6.2.1, 2006)

Berdasarkan data tabel diatas variabel yang mempunyai nilai *cronbach alpha* diatas 0,6 sebagai nilai *cut off* dengan jumlah responden 79 orang adalah *time budget* (TOTB), partisipasi anggaran (TOPA), struktur kepemimpinan (TOSK), pertimbangan kepemimpinan (TOPP), gaya evaluasi budget (GEB), gaya evaluasi non akuntansi (GENA), *quality threatening behavior* (QTB) dan *under reporting of time* (URT), sedangkan frekuensi evaluasi (FE) tidak dilakukan pengujian karena pengukurannya menggunakan kategorikal. Variabel yang pertanyaannya reliabel

dan memenuhi syarat *cronbach alpha*, berarti menunjukkan bahwa jawaban responden konsisten atas pertanyaan yang diberikan.

Namun untuk *time deadline* (TOTD) memberikan hasil dibawah 0,60 yang berarti pertanyaannya tidak reliabel (0,5897). Untuk mengatasi hal ini dilakukan dengan mengeluarkan responden yang pertimbangannya memiliki kecenderungan jawaban yang tidak konsisten yaitu responden no. 31 dan 61. Setelah responden tersebut dikeluarkan kemudian dilakukan perhitungan ulang dengan SPSS, dan hasilnya ditunjukkan pada tabel 4.9 dibawah ini:

TABEL 4.9
HASIL UJI ULANG RELIABILITAS

No	Variabel	Nilai <i>Cronbach alpha</i>	Keterangan
1	<i>Time budget pressure</i>	0,7698	reliabel
2	<i>Time deadline pressure</i>	0,6075	reliabel
3	Partisipasi Anggaran	0,8566	reliabel
4	Struktur Kepemimpinan	0,8861	reliabel
5	Pertimbangan Kepemimpinan	0,8864	reliabel
6	Gaya Evaluasi Budget	0,7777	reliabel
7	Gaya evaluasi non akuntansi	0,8685	reliabel
8	<i>Quality Threatening behavior</i>	0,8825	reliabel
9	<i>Under Reporting of Time</i>	0,8449	reliabel
	Jumlah Responden		77

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 6.2.2, 2006)

Berdasarkan data tabel 4.9 diatas semua perhitungan ulang variabel mempunyai nilai *cronbach alpha* diatas 0,6 sehingga reliabel menurut kriteria Nunnally (1967). Hal ini menunjukkan bahwa jawaban responden konsisten atas pertanyaan yang diberikan.

Uji validitas dilakukan dengan melakukan korelasi bivariate (*pearson correlation*) antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk. Suatu indikator pertanyaan dikatakan valid apabila korelasi antara masing-masing

indikator menunjukkan hasil yang signifikan. Hasil dari uji validitas dilakukan dua kali untuk 79 dan 77 responden dan dapat dilihat pada tabel 4.10 sebagai berikut:

TABEL 4.10
HASIL UJI VALIDITAS

No.	Variabel	Kisaran Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	TOTB	0,309 – 0,858	0,000	Valid
2	TOTD	0,284 – 0,788	0,000	Valid
3	TOPA	0,249 – 0,849	0,000	Valid
4	TOSK	0,268 – 0,792	0,000	Valid
5	TOPP	0,262 – 0,780	0,000	Valid
6	GEB	0,620 – 0,909	0,000	Valid
7	GENA	0,230 – 0,733	0,000	Valid
8	QTB	0,214 – 0,789	0,000	Valid
9	URT	0,547 – 0,907	0,000	Valid
	Jumlah responden			79

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 5.2.1, 2006)

Berdasarkan tabel 4.10 variabel *time budget* mempunyai kisaran korelasi antara 0,309 sampai dengan 0,858 dan signifikan pada tingkat 0,000 menunjukkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur variabel *time budget* dapat dikatakan valid. *Time deadline* mempunyai kisaran korelasi antara 0,284 sampai dengan 0,788 dan signifikan pada tingkat 0,000 menunjukkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur variabel *time deadline* dapat dikatakan valid.

Demikian pula untuk variabel-variabel lainnya seperti partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi, *quality threatening behavior* dan *under reporting of time* yang memiliki signifikansi pada tingkat 0,000 dengan kisaran korelasi masing-masing (lihat tabel 4.10) hal ini menunjukkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur variabel-variabel tersebut dapat dikatakan valid. Untuk variabel frekuensi evaluasi tidak dilakukan uji validitas karena pengukurannya menggunakan satu pertanyaan dan kategorikal (dummy variabel).

Dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur *dysfunctional behavior* (QTB dan URT) adalah valid, artinya benar-benar mengungkapkan hal yang diukur dalam kuesioner. Karena hasil uji ulang reliabilitas menunjukkan jumlah responden 77 setelah terdapat dua responden yang dikeluarkan maka hasil uji ulang validitas yang ditunjukkan pada tabel 4.11 dibawah ini yang akan digunakan selanjutnya.

TABEL 4.11
HASIL UJI ULANG VALIDITAS

No.	Variabel	Kisaran Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	TOTB	0,278 – 0,851	0,000	Valid
2	TOTD	0,304 – 0,784	0,000	Valid
3	TOPA	0,216 – 0,842	0,000	Valid
4	TOSK	0,254 – 0,808	0,000	Valid
5	TOPP	0,284 – 0,783	0,000	Valid
6	GEB	0,636 – 0,912	0,000	Valid
7	GENA	0,241 – 0,728	0,000	Valid
8	QTB	0,233 – 0,793	0,000	Valid
9	URT	0,552 – 0,909	0,000	Valid
Jumlah responden				77

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 5.2.2, 2006)

Variabel *time budget* mempunyai kisaran korelasi antara 0,278 sampai dengan 0,851 dan signifikan pada tingkat 0,000 menunjukkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur variabel *time budget* dapat dikatakan valid. *Time deadline* mempunyai kisaran korelasi antara 0,304 sampai dengan 0,784 dan signifikan pada tingkat 0,000 menunjukkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur variabel *time deadline* dapat dikatakan valid.

Demikian pula untuk variabel-variabel lainnya seperti partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi, *quality-threatening behavior* dan *under reporting of time*

yang memiliki signifikansi pada tingkat 0,000 dengan kisaran korelasi masing-masing (lihat tabel 4.11) hal ini menunjukkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur variabel-variabel tersebut dapat dikatakan valid. Untuk variabel frekuensi evaluasi tidak dilakukan uji validitas karena pengukurannya menggunakan satu pertanyaan dan kategorikal (*dummy variable*).

Dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur *dysfunctional behavior* (QTB dan URT) adalah valid, artinya benar-benar mengungkapkan hal yang diukur dalam kuesioner.

4.4. Uji *Non-Response Bias* (*T-Test*)

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah jawaban kuesioner yang dikembalikan responden sebelum tanggal yang ditetapkan sebagai batas keterlambatan yaitu tanggal 19 agustus 2006 dengan jawaban responden terlambat mengembalikan kuesioner (*non-response*) berbeda. Selain itu juga membandingkan jawaban responden yang dikirim melalui pos dengan yang dikirim dan diambil secara langsung.

Uji *non-response bias* dilakukan dengan *independent sample t test* dengan melihat rata-rata jawaban responden dalam kelompok sebelum 19 agustus 2006 dan sesudah tanggal 19 agustus 2006 serta antara kelompok responden yang dikirim melalui pos dengan yang didatangi langsung kepada responden. Untuk melihat perbedaan yang signifikan antara *variance* populasi kedua sampel tersebut dapat dilihat pada nilai *Levene's Test for Equality of Variance*. Hasil pengujian lengkap

non-response bias dapat dilihat pada lampiran 4. Rekapitulasi hasil *non response bias* berdasarkan tanggal *cutoff* dapat dilihat pada tabel 4.12.

TABEL 4.12
PENGUJIAN *NON RESPONSE BIAS* BERDASARKAN TANGGAL *CUTOFF*

Keterangan	Sebelum <i>cutoff</i> ($\Sigma = 55$ Responden)		Setelah <i>cutoff</i> ($\Sigma = 22$ Responden)		<i>Levene's-Test for Equality of Variance</i>	
	Rata-Rata	Std. Dev.	Rata-Rata	Std. dev	F	p
TOTB	14,62	2,232	14,00	2,370	0,215	0,644
TOTD	9,44	1,989	9,18	1,651	2,180	0,144
TOPA	17,49	5,288	18,59	3,634	0,944	0,334
TOSK	40,73	3,918	39,45	4,149	0,130	0,720
TOPP	38,38	5,523	36,05	4,467	0,536	0,466
GEB	3,36	0,890	3,05	1,133	2,230	0,140
GENA	21,38	2,991	22,36	4,282	4,196	0,054
FE	0,89	0,315	0,91	0,294	0,222	0,639
QTB	24,84	5,953	22,73	6,971	0,499	0,482
URT	7,44	2,440	8,55	2,064	0,101	0,751

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 4.1, 2006)

Hasil pengujian seperti yang terlihat pada tabel 4.12 menunjukkan nilai rata-rata jawaban variabel *time budget* sebelum tanggal *cutoff* sebesar 14,62 dengan standar deviasi 2,232. Nilai rata-rata jawaban variabel *time budget* sesudah tanggal *cutoff* sebesar 14,00 dengan standar deviasi 2,370. Hasil *independent sample t-test* menunjukkan nilai F sebesar 0,215 dengan nilai probabilitas sebesar 0,644 dengan tingkat kesalahan yang ditolerir (*alpha*) 5% maka nilai probabilitas tersebut diatas 0,05 artinya tidak ada perbedaan yang signifikan antara jawaban responden atas pertanyaan untuk variabel *time budget* sebelum dengan sesudah tanggal *cutoff*.

Demikian pula dengan variabel-variabel lainnya untuk nilai rata-rata dan standar deviasi sebelum dan setelah tanggal *cutoff* memberikan hasil yang tidak jauh berbeda. Hasil *independent sample t test* untuk variabel-variabel lainnya menunjukkan nilai diatas 5% yang artinya tidak ada perbedaan yang signifikan antara jawaban responden atas pertanyaan dari variabel-variabel tersebut sebelum

dengan sesudah tanggal *cutoff*. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pengujian *non response bias* atas semua variabel menunjukkan tidak ada bias atas jawaban responden yang diterima sebelum dan sesudah tanggal *cutoff*.

Pengujian *non-response bias* juga dilakukan untuk jawaban responden yang diterima melalui pos dan diambil langsung. Hasil pengujian lengkap dapat dilihat pada lampiran 4, dan ringkasan hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 4.13.

TABEL 4.13
PENGUJIAN *NON RESPONSE BIAS* BERDASARKAN
CARA PENGIRIMAN

Keterangan	Melalui pos ($\Sigma = 46$ Responden)		Ambil langsung ($\Sigma = 31$ Responden)		<i>Levene's-Test for Equality of Variance</i>	
	Rata-Rata	Std. Dev.	Rata-Rata	Std. dev	F	p
TOTB	13,72	2,218	15,52	1,930	0,229	0,634
TOTD	9,43	1,834	9,26	1,999	0,250	0,619
TOPA	18,89	4,089	16,19	5,534	1,757	0,189
TOSK	39,11	3,707	42,23	3,730	0,127	0,723
TOPP	36,83	5,200	39,03	5,307	0,247	0,620
GEB	3,17	1,018	3,42	0,886	2,078	0,154
GENA	21,65	3,220	21,68	3,727	0,956	0,331
FE	0,89	0,315	0,90	0,301	0,111	0,740
QTB	24,70	6,886	23,55	5,309	0,239	0,627
URT	8,04	2,299	7,32	2,468	0,721	0,398

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 4.2, 2006)

Salah satu penjelasan untuk tabel 4.13 menunjukkan nilai rata-rata jawaban variabel *time deadline* melalui pos sebesar 9,43 dengan standar deviasi 1,834, nilai rata-rata jawaban yang diantar dan diambil langsung sebesar 9,26 dengan standar deviasi 1,999 untuk melihat apakah terdapat perbedaan yang signifikan antara respon jawaban responden yang diterima melalui jasa pos dnegan yang diambil langsung, dapat dilihat pada nilai F dan nilai probabilitas hasil uji t. Nilai F sebesar 0,250 dengan nilai probabilitas 0,619 menunjukkan nilai diatas 0,05. Oleh karena itu jawaban responden atas pertanyaan variabel *time deadline* yang diterima melalui pos

dengan yang diambil langsung tidak ada bias (tidak ada perbedaan yang signifikan), sehingga pengolahan data selanjutnya bisa dijadikan satu dan tidak perlu dipisahkan.

Demikian pula untuk variabel-variabel lainnya menunjukkan nilai probabilitas diatas 0,05 sehingga kesimpulan yang dapat diambil pada pengujian *non response bias* untuk pengiriman melalui pos dan antar jemput langsung menunjukkan tidak ada perbedaan yang signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa baik melalui pos maupun dengan mengambil langsung ke responden, jawaban responden menunjukkan hasil yang tidak bias, oleh karena itu dapat diolah secara bersama-sama.

4.5. Uji Outlier

Evaluasi terhadap *multivariate outliers* dilakukan dengan menggunakan kriteria jarak *mahalanobis distance* pada tingkat $p < 0,05$ atau 5%. Penelitian ini menggunakan 69 indikator pertanyaan. Bila terdapat *mahalanobis distance* (pmahal) lebih kecil dari 5% maka kasus tersebut secara potensial adalah *multivariate outlier*. Tabel 4.14 menunjukkan daftar *multivariate outlier* berdasarkan *mahalanobis distance* yang dihitung dengan program SPSS 11.5 adalah

TABEL 4.14
DATA MULTIVARIATE OUTLIER (QTB)

No.resp	4	19	20	21	26	29	41	42	61
pmahal	0,01	0,03	0,04	0,02	0,00	0,01	0,02	0,02	0,03
responden	77								

Sumber : Data Diolah (Output data SPSS, Lampiran 7.1, 2006)

Berdasarkan pada tabel 4.14, terdapat 9 responden yang secara potensial terkena *multivariate outlier* untuk variabel dependen QTB karena memiliki nilai

mahalanobis distance lebih kecil dari 5 % atau 0,05. Sedangkan data *multivariate outlier* dengan variabel dependen URT ditunjukkan pada tabel 4.15 sebagai berikut:

TABEL 4.15
DATA MULTIVARIATE OUTLIER (URT)

No.resp	4	26	29	34	41	42
pmahal	0,01	0,00	0,00	0,01	0,02	0,03
Responden						77

Sumber: Data Diolah (Output data SPSS, Lampiran 7.2, 2006)

Berdasarkan pada tabel 4.14, terdapat 6 responden yang secara potensial terkena *multivariate outlier* untuk variabel dependen URT karena memiliki nilai *mahalanobis distance* lebih kecil dari 5 % atau 0,05 (lihat lampiran 7.2).

Berdasarkan uji outlier dengan *mahalanobis distance* terdapat outlier untuk model *dysfunctional behavior* (QTB dan URT), hal ini kemungkinan karena merupakan suatu yang tidak umum, bukan karena kesalahan dalam memasukkan data. Namun karena ingin memperoleh hasil yang baik sehingga data yang outlier akhirnya dikeluarkan.

4.6. Uji Normalitas Data

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Seperti diketahui bahwa uji t dan F mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Jika asumsi ini dilanggar maka uji statistik menjadi tidak valid untuk jumlah sampel kecil. Ada dua cara untuk mendeteksi apakah residual berdistribusi normal atau tidak yaitu dengan analisis grafik dan uji statistik (Imam Ghozali, 2005).

Dalam penelitian ini normalitas diuji dengan uji statistik non parametrik kolmogorov-smirnov ($k - s$). Uji $k - s$ dilakukan dengan membuat hipotesis:

H_0 : Data residual berdistribusi normal

H_a : data residual tidak berdistribusi normal

Data residual berdistribusi normal jika probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 5% atau 0,05 (Imam Ghazali, 2005). Adapun hasil output SPSS uji normalitas dapat dilihat pada tabel 4.16 dibawah ini:

Hasil uji normalitas per variabel tanpa outlier dapat dilihat pada tabel berikut:

TABEL 4.16
HASIL UJI NORMALITAS PER VARIABEL (TANPA OUTLIER)

Keterangan	QTB		URT	
	K-S Z	Asymp.Sig.(2-tailed)	K-S Z	Asymp.Sig.(2-tailed)
TOTB	1,184	0,121	1,334	0,057
TOTD	1,015	0,255	-	-
TOPA	0,854	0,460	0,939	0,341
TOSK	1,175	0,126	1,202	0,111
TOPP	0,887	0,411	0,947	0,331
TOGEB	2,588	0,000	2,609	0,000
TOGENA	1,226	0,099	1,124	0,160
TOQTB	0,852	0,462	-	-
TOURT	-	-	1,445	0,031
Responden	68		71	

Sumber : Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 11.1 dan 11.2, 2006)

Seperti terlihat pada tabel 4.16 variabel yang secara statistik menunjukkan data yang berdistribusi normal adalah TOTB, TOTD, TOPA, TOSK, TOPP, TOGENA dan TOQTB untuk model QTB kecuali TOGEB. Model URT tanpa outlier menunjukkan bahwa TOTB, TOPA, TOSK, TOPP, dan TOGENA terdistribusi normal, sedangkan TOURT dan TOGEB tidak terdistribusi normal karena signifikansinya dibawah 5%. Data variabel yang tidak terdistribusi normal baik

untuk model QTB dan URT tanpa outlier dicoba diperbaiki dengan melakukan transformasi. Hasil transformasi dapat dilihat pada tabel 4.17 berikut:

TABEL 4.17
HASIL NORMALITAS TRANSFORMASI (QTB TANPA OUTLIER)

Keterangan	Variabel transformasi		
	sqgeb	loggeb	invgeb
K – S Z	2,617	2,634	2,642
Asymp.Sig	0,000	0,000	0,000

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 11.3, 2006)

Hasil uji transformasi pada tabel 4.17 menunjukkan bahwa variabel GEB pada model QTB tanpa outlier dengan beberapa alternatif transformasi tetap tidak memberikan hasil diatas signifikansi 5%, sehingga data tetap terdistribusi tidak normal. Variabel GEB dan GENA yang tidak terdistribusi normal pada model URT tanpa outlier ditunjukkan pada tabel 4.18.

TABEL 4.18
HASIL NORMALITAS TRANSFORMASI (URT TANPA OUTLIER)

Keterangan	Variabel Transformasi					
	Invurt	Invgeb	Logurt	Loggeb	Squrt	Sqgeb
K – S Z	2,905	2,652	1,444	2,650	1,326	2,635
Asymp.Sig	0,000	0,000	0,031	0,000	0,059	0,000

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 11.4, 2006)

Hasil uji transformasi pada tabel 4.18 menunjukkan bahwa variabel GEB pada model QTB tanpa outlier dengan beberapa alternatif transformasi tetap tidak memberikan hasil diatas signifikansi 5%, sehingga data tetap terdistribusi tidak normal. Untuk variabel transformasi SQRURT menunjukkan data menjadi

terdistribusi normal sehingga akan digunakan untuk analisis regresi berikutnya.

Alasan mengapa data untuk variabel yang tidak berdistribusi normal walaupun telah ditransformasi tetap tidak menunjukkan signifikansi di atas 5% kecuali SQURT kemungkinan karena kecenderungan awal dari jawaban responden lebih banyak pada skala tertentu atau tidak bervariasi. Selain itu alasan yang memungkinkan adalah “ *psychological data are often poorly characterized by the normal distribution* “ (Curram *et.al*, 1996, Miccheri, 1989 dalam Tomarken dan Walker 2005 (lihat Utami, 2006)). Atas dasar penjelasan teoritis tersebut, dalam penelitian ini dilanjutkan analisis tahap berikutnya meskipun terdapat beberapa data variabel yang tidak memenuhi asumsi normalitas.

4.7. Uji Asumsi Klasik

4.7.1. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi diantara variabel independen. Penelitian ini menguji multikolinieritas dengan menganalisis matrik korelasi antara variabel independen, nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Jika antar variabel independen ada korelasi yang tinggi yaitu di atas 0,95 maka ada indikasi terjadi multikolinieritas. Jika nilai *tolerance* < 0,10 dan nilai VIF < 10 maka terjadi multikolinieritas (Imam Ghozali, 2005). Hasil uji multikolinieritas dapat dilihat pada tabel 4.19 berikut:

TABEL 4.19
HASIL UJI MULTIKOLINIERITAS

Keterangan	Tanpa Outlier QTB	
	Tolerance	VIF
TOTB	0,709	1,410
TOTD	0,725	1,378
TOPA	0,652	1,533
TOSK	0,555	1,803
TOPP	0,684	1,462
GEB	0,879	1,138
GENA	0,847	1,180
FE	0,766	1,306

Sumber: Data diolah (Output SPSS, Lampiran 8.1, 2006)

Tampilan output SPSS untuk VIF dan *Tolerance* mengindikasikan tidak terdapat multikolonieritas pada model regresi tanpa outlier. Nilai VIF tidak ada yang melebihi 10 dan nilai *Tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10. Hal ini ditegaskan kembali dari hasil korelasi antar variabel independen tidak ada korelasi yang cukup serius. Korelasi tertinggi pada model tanpa outlier hanya sebesar 0,409 (lihat lampiran 8.1) yaitu antara Topa (partisipasi anggaran) dengan Totd (*time deadline*).

Sedangkan hasil pengujian multikolinieritas SPSS dengan variabel dependen URT ditunjukkan pada tabel 4.20 dibawah ini:

TABEL 4.20
HASIL UJI MULTIKOLINIERITAS

Keterangan	Tanpa Outlier SQURT	
	Tolerance	VIF
TOTB	0,774	1,292
TOPA	0,785	1,273
TOSK	0,561	1,783
TOPP	0,698	1,432
GEB	0,895	1,117
GENB	0,844	1,185
FE	0,780	1,283

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 8.2, 2006)

Tampilan output SPSS untuk VIF dan *Tolerance* mengindikasikan tidak terdapat multikolonieritas pada model regresi tanpa outlier. Nilai VIF tidak ada yang melebihi 10 dan nilai *Tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10. Hal ini ditegaskan kembali dari hasil korelasi antar variabel independen tidak ada korelasi yang cukup serius. Korelasi tertinggi untuk dengan outlier dan tanpa outlier hanya sebesar 0,356 (lihat Lampiran 8.2) yaitu antara Tosk (struktur kepemimpinan) dengan Topp (pertimbangan kepemimpinan).

4.7.2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam suatu model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi (Imam Ghozali, 2005). Dalam penelitian ini untuk menguji autokorelasi adalah dengan menggunakan uji Durbin-Watson. Menurut Imam Ghozali (2005), pengambilan keputusan ada tidaknya autokorelasi didasarkan pada pedoman berikut ini:

TABEL 4.21
PENGAMBILAN KEPUTUSAN ADA TIDAKNYA AUTOKORELASI

Hipotesis nol	Keputusan	Jika
Tidak ada autokorelasi positif	Tolak	$0 < d < dl$
Tidak ada autokorelasi positif	No decision	$dl \leq d \leq du$
Tidak ada autokorelasi negatif	Tolak	$4 - dl < d < 4$
Tidak ada autokorelasi negatif	No decision	$4 - du \leq d \leq 4 - dl$
Tidak ada autokorelasi positif dan negatif	Tidak ditolak	$du < d < 4 - du$

Sumber: Imam Ghozali, 2005

Hasil output SPSS untuk uji autokorelasi dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

TABEL 4.22
HASIL UJI AUTOKORELASI (NILAI D-W)

Keterangan	QTB	SQURT
	Tanpa Outlier	Tanpa Outlier
Nilai D-W spss	1,878	1,838
Jumlah sampel	68	71
Var.independen	8	7

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 9.1 dan 9.2, 2006)

Nilai Durbin-Watson pada tabel 4.22 dengan program SPSS untuk QTB tanpa outlier sebesar 1,878. Sedangkan untuk SQURT tanpa outlier sebesar 1,838. Nilai ini akan dibandingkan dengan nilai tabel 4.17 dengan menggunakan nilai signifikansi 5%. Jumlah sampel (n) untuk QTB dan SQURT tanpa outlier masing-masing adalah 68 dan 71. Jumlah variabel independen (k) untuk QTB dan URT masing-masing adalah 8 dan 7. Sehingga pada tabel 4.23 Durbin-Watson akan didapatkan nilai sebagai berikut:

TABEL 4.23
NILAI TABEL DURBIN-WATSON

Keterangan	QTB	SQURT
	Tanpa Outlier	Tanpa Outlier
Nilai D-W tabel (du)	1,873	1,837
Jumlah sampel	68	71
Var.independen	8	7

Sumber: Imam Ghozali 2005 (Lampiran 14, 2006)

Pada tabel 4.22 diketahui nilai Durbin Watson dengan SPSS untuk QTB tanpa outlier sebesar 1,878 sedangkan pada tabel 4.23 diketahui nilai batas atas (du) 1,873. Karena nilai du sebesar 1,873 maka $4 - du$ sebesar 2,127. Dari tabel 4.21

diketahui bahwa jika $du < d < 4 - du$ maka hipotesis nol yang menyatakan tidak ada autokorelasi positif atau negatif tidak dapat ditolak.

Berdasarkan tabel 4.22 dan tabel 4.23 tersebut dapat dituliskan $du < d < 4 - du$ untuk QTB tanpa outlier yaitu $1,873 < 1,878 < 2,127$, sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi linier ini tidak terdapat autokorelasi.

Pada tabel 4.22 diketahui nilai Durbin Watson SPSS untuk SQURT tanpa outlier yaitu 1,838. Sedangkan pada tabel 4.23 diketahui nilai batas atas (du) yaitu 1,837. Karena nilai du 1,837 maka $4 - du$ yaitu 2,163. Dari tabel 4.21 diketahui bahwa jika $du < d < 4 - du$ maka hipotesis nol yang menyatakan tidak ada autokorelasi positif atau negatif tidak dapat ditolak. Berdasarkan tabel 4.22 dan tabel 4.23 tersebut dapat dituliskan $du < d < 4 - du$ untuk SQURT tanpa outlier yaitu $1,837 < 1,838 < 2,163$, sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi linier ini tidak terdapat autokorelasi.

Selanjutnya dilakukan pengujian linieritas dengan menggunakan uji Durbin Watson. Uji linieritas ini digunakan untuk melihat apakah spesifikasi model yang digunakan sudah benar atau tidak. Apakah fungsi yang digunakan dalam suatu studi empiris sebaiknya berbentuk linier, kuadrat atau kubik. Dengan uji linieritas akan diperoleh informasi apakah model empiris sebaiknya linier, kuadrat atau kubik (Ghozali, 2005).

TABEL 4.24
NILAI TABEL DURBIN-WATSON

Keterangan	QTB	SQRT
	Tanpa Outlier	Tanpa Outlier
Nilai D-W tabel (dl)	1,369	1,428
Jumlah sampel	68	71
Var.independen	8	7

Sumber: Imam Ghozali 2005 (Lampiran 14, 2006)

Oleh karena Durbin-Watson model utama (lihat tabel 4.22) untuk QTB tanpa outlier 1,878 berada diatas dl 1,369 dengan $n = 68$ dan $k = 8$, maka dapat disimpulkan tidak terdapat autokorelasi positif pada model utama sehingga berarti tidak terjadi salah spesifikasi. Karena tidak terdapat autokorelasi positif pada model regresi linier atau utama maka model regresi kuadrat yang merupakan alternatif lain tidak perlu dilakukan. Hal yang sama juga terdapat pada SQURT tanpa outlier menunjukkan nilai Durbin-Watson 1,838 berada diatas 1,428 dengan $n = 71$ serta $k = 7$, maka dapat disimpulkan tidak terdapat autokorelasi positif pada model utama sehingga berarti tidak terjadi salah spesifikasi.

4.7.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homoskedastisitas, dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Imam Ghozali, 2005)

Dalam penelitian ini untuk menguji heteroskedastisitas adalah dengan menggunakan uji park. Jika variabel independen signifikan secara statistik mempengaruhi variabel independen, maka ada indikasi terjadi heteroskedastisitas dengan probabilitas signifikansinya dibawah tingkat kepercayaan 5% atau 0,05 (Imam Ghozali, 2005). Adapun hasil output SPSS untuk uji heteriskedastisitas dengan variabel dependen LNQTBHE tanpa outlier ditunjukkan pada tabel 4.25 dibawah ini:

TABEL 4.25
HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS (PARK - TANPA OUTLIER)

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-.870	6.453		-.135	.893
totb	-.161	.162	-.148	-.994	.324
totd	.217	.192	.166	1.128	.264
topa	-.014	.079	-.027	-.173	.863
tosk	.049	.104	.079	.469	.641
topp	.070	.070	.150	.992	.325
tgeb	.103	.353	.039	.293	.771
tgenb	-.075	.099	-.104	-.763	.449
fe14	-.130	1.153	-.016	-.113	.910

a. Dependent Variable: lnqtbhe

Sumber: Output SPSS (Lampiran 10.1,2006)

Berdasarkan hasil tampilan output SPSS pada tabel 4.25 dengan jelas menunjukkan bahwa seluruh variabel independen tidak signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen nilai (LNQTBHE). Hal ini terlihat dari probabilitas signifikansinya diatas tingkat kepercayaan 5% atau 0,05. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi dengan dependen (LNQTBHE) tidak mengandung adanya heteroskedastisitas.

Sedangkan hasil uji heteroskedastisitas dengan variabel dependen (LNURTHE) tanpa outlier ditunjukkan dalam tabel 4.26 dibawah ini:

TABEL 4.26
HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS (PARK - TANPA OUTLIER)

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.005	5.322		-.001	.999
	totb	.084	.130	.089	.651	.517
	topa	-.004	.060	-.009	-.067	.947
	tosk	-.006	.086	-.011	-.067	.947
	topp	-.022	.058	-.056	-.387	.700
	tgeb	-.495	.287	-.220	-1.722	.090
	tgenb	.032	.082	.051	.390	.698
	fe14	.882	.951	.127	.927	.358

a. Dependent Variable: lnurthe

Sumber: Output SPSS (Lampiran 10.2, 2006)

Berdasarkan hasil tampilan output SPSS pada tabel 4.26 dengan jelas menunjukkan bahwa seluruh variabel independen tidak signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen nilai LNURTHE. Hasil dari seluruh variabel independen memiliki probabilitas signifikansinya diatas tingkat kepercayaan 5% atau 0,05. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas.

4.7.4. Uji Normalitas Residual

Pengujian normalitas residual dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi variabel pengganggu atau residual berdistribusi normal. Pengujian normalitas residual untuk model QTB dan SQURT tanpa outlier dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

TABEL 4.27
HASIL UJI NORMALITAS RESIDUAL (TANPA OUTLIER)

Keterangan	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp.Sig.(2-tailed)
QTB	0,549	0,923
SQURT	0,646	0,798

Sumber : Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 11.1 dan 11.2, 2006)

Besarnya nilai Kolmogorov-Smirnov adalah 0,549 (QTB) dan 0,646 (SQURT) dengan signifikansi masing-masing sebesar 0,923 dan 0,858, hal ini berarti H_0 tidak dapat ditolak artinya data residual terdistribusi normal.

4.8. Analisis Regresi Berganda

Hasil analisis regresi untuk variabel-variabel yang diteliti antara *time budget*, *time deadline*, partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi terhadap *dysfunctional behavior* (QTB dan URT) dapat dilihat pada tabel dibawah ini. Namun sebelumnya untuk model dilakukan pengujian untuk variabel frekuensi evaluasi yang dikontrol oleh gender dan jabatan (lihat lampiran 12) dan ternyata menunjukkan hasil yang tidak signifikan yang berarti bahwa frekuensi evaluasi tidak dikendalikan oleh gender dan jabatan sehingga pengujian dapat dilakukan tanpa pemisahan.

TABEL 4.28
KOEFISIEN DETERMINASI (TANPA OUTLIER)
Model Summary(b)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.523(a)	.273	.174	5.907	1.878

a Predictors: (Constant), FE14, TOSK, TOTD, TGEB, TGENB, TOTB, TOPP, TOPA

b Dependent Variable: TOQTB

Sumber: Output SPSS (Lampiran 13.1, 2006)

Berdasarkan hasil pengujian yang ditampilkan pada tabel 4.28 dapat diketahui bahwa besarnya nilai *Adjusted R Square* QTB tanpa outlier 17,4% yang berarti variabilitas QTB yang dapat dijelaskan oleh *time budget*, *time deadline*, partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non budget dan frekuensi evaluasi sebesar 0,174 atau 17,4%. Sedangkan sisanya tanpa outlier sebesar 82,6% dijelaskan oleh variabel lainnya yang tidak termasuk dalam model regresi. Nilai R^2 untuk QTB tanpa outlier 27,3%.

Sedangkan hasil pengujian untuk SQRU tanpa outlier dapat dilihat pada tabel dibawah ini :

TABEL 4.29
KOEFISIEN DETERMINASI (TANPA OUTLIER)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.495 ^a	.245	.161	.39761	1.838

a. Predictors: (Constant), FE14, TOSK, TGEB, TGENA, TOPA, TOTB, TOPP

b. Dependent Variable: SQRU

Sumber: Output SPSS (Lampiran 13.2, 2006)

Hasil pengujian berikutnya untuk SQRU dapat diketahui bahwa besarnya nilai *Adjusted R Square*-nya sebesar 16,1% yang berarti variabilitas SQRU yang dapat dijelaskan oleh *time budget*, partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi sebesar 0,161 atau 16,1%. Sedangkan sisanya tanpa outlier 83,9%

dijelaskan oleh variabel lainnya yang tidak termasuk dalam model regresi. Nilai R^2 untuk URT tanpa outlier sebesar 24,5%.

Hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Malone dan Roberts (1996) dengan variabel dan ukuran yang berbeda untuk model QTB nilai R^2 -nya sebesar 17%, sementara Otley dan Pierce (1996a) sebesar 53% untuk model QTB dan 58% untuk model URT. Dari hasil tersebut *explanatory power* dari model-model yang ada dalam penelitian ini hampir sama dengan hasil penelitian Malone dan Robert (1996).

4.8.1. Uji Simultan (F – Test)

Pengujian ANOVA atau F-Test untuk QTB tanpa outlier ditunjukkan pada tabel 4.30 sebagai berikut:

TABEL 4.30
HASIL UJI SIGNIFIKANSI SIMULTAN (F test – TANPA OUTLIER)
ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	773.345	8	96.668	2.770	.011(a)
	Residual	2058.772	59	34.894		
	Total	2832.118	67			

a Predictors: (Constant), FE14, TOSK, TOTD, TGEb, TGENA, TOTB, TOPP, TOPA

b Dependent Variable: TOQTB

Sumber: Output SPSS (Lampiran 13.1, 2006)

Dari uji pengaruh simultan (F test) pada tabel 4.30 tanpa outlier didapatkan F hitung untuk QTB sebesar 2,770 dan signifikan pada 0,011. Karena $p < 0,05$ maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi QTB atau dapat dikatakan bahwa variabel *time budget*, *time deadline* partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan,

pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi secara bersama – sama (simultan) berpengaruh terhadap QTB.

Sedangkan uji simultan untuk SQURT tanpa outlier ditunjukkan pada tabel dibawah ini:

TABEL 4.31
HASIL UJI SIGNIFIKANSI SIMULTAN (F test – TANPA OUTLIER)

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.233	7	.462	2.922	.010 ^a
	Residual	9.960	63	.158		
	Total	13.193	70			

a. Predictors: (Constant), FE14, TOSK, TGEb, TGENA, TOPA, TOTB, TOPP

b. Dependent Variable: SQURT

Sumber: Output SPSS (Lampiran 13.2, 2006)

Uji pengaruh simultan (*F test*) untuk model SQURT tanpa outlier pada tabel 4.31 didapatkan F hitung sebesar 2,922 dan signifikan pada 0,010. Karena $p < 0,05$ maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi SQURT atau dapat dikatakan bahwa variabel *time budget*, partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi secara bersama – sama (simultan) berpengaruh terhadap SQURT.

4.8.2. Uji Parsial (T – Test)

Berdasarkan hasil uji parsial atau uji signifikansi parameter individual dengan program SPSS ditampilkan untuk variabel dependen QTB tanpa outlier pada tabel berikut:

TABEL 4.32
HASIL UJI SIGNIFIKANSI PARSIAL (UJI t –TEST TANPA OUTLIER)
Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	8.249	14.226		.580	.564		
	TOTB	-.414	.357	-.153	-1.160	.251	.709	1.410
	TOTD	1.471	.424	.452	3.469	.001	.725	1.378
	TOPA	-.162	.173	-.129	-.936	.353	.652	1.533
	TOSK	.034	.230	.022	.150	.881	.555	1.803
	TOPP	-.139	.155	-.121	-.901	.371	.684	1.462
	TGEB	.524	.778	.080	.674	.503	.879	1.138
	TGENA	.394	.218	.218	1.807	.076	.847	1.180
	FE14	5.396	2.541	.269	2.124	.038	.766	1.306

a Dependent Variable: TOQTB

Sumber: Output SPSS (Lampiran 13.1, 2006)

Dari delapan variabel independen yang dimasukkan dalam model, didapatkan enam variabel yang tidak signifikan pada 0,05 yaitu variabel *time budget*, partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi. Sedangkan variabel *time deadline* dan frekuensi evaluasi signifikan dibawah 0,05. Untuk gaya evaluasi non akuntansi menunjukkan tanda yang tidak sesuai dengan yang diharapkan. Dari hasil statistik persamaan untuk QTB dapat dilihat pada nilai *standardized coefficients*.

Sedangkan hasil uji parsial untuk SQRRT tanpa outlier ditunjukkan pada tabel 4.33 dibawah ini:

TABEL 4.33
HASIL UJI SIGNIFIKANSI PARSIAL (UJI *t*-TEST TANPA OUTLIER)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	2.114	.945		2.236	.029		
	TOTB	-.070	.023	-.379	-3.045	.003	.774	1.292
	TOPA	.013	.011	.156	1.266	.210	.785	1.273
	TOSK	.047	.015	.452	3.094	.003	.561	1.783
	TOPP	-.024	.010	-.309	-2.358	.021	.698	1.432
	TGEB	.052	.051	.119	1.026	.309	.895	1.117
	TGENA	.010	.015	.085	.713	.479	.844	1.185
	FE14	.055	.169	.040	.323	.748	.780	1.283

a. Dependent Variable: SQRU

Sumber: Output SPSS (Lampiran 13.2, 2006)

Data statistik untuk SQRU tanpa outlier menunjukkan, empat variabel yang tidak signifikan karena diatas 0,05 yaitu variabel partisipasi anggaran, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi, frekuensi evaluasi. Untuk partisipasi anggaran dan gaya evaluasi non akuntansi menunjukkan tanda yang tidak sesuai dengan yang diharapkan. Sedangkan variabel *time budget*, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan signifikan dibawah 0,05. Dari hasil statistik persamaan untuk QTU dapat dilihat pada nilai *standardized coefficients*.

4.9. Pengujian Hipotesis

Berdasarkan perhitungan pada tabel 4.32 dan 4.33, dapat diuraikan hasil pengujian hipotesis tanpa outlier sebagai berikut:

4.9.1. Pengujian Hipotesis H1a

4.9.1.1. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Hipotesis H1a menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara *time budget* dengan *Quality Threatening Behavior* (QTB). Pada tabel 4.32 dapat dilihat nilai t hitung sebesar -1,160, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* ($n-k-1 = 68 - 8 - 1 = 59$) sama dengan (lampiran 15) yaitu 2,0010, maka $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ ($\alpha = 0,05$). Karena $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ maka hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H1a yang diajukan tidak mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh negatif dan tidak signifikan antara *time budget* dengan *Quality Threatening Behavior* (QTB).

4.9.1.2. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (SQURT)

Hipotesis H1a menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara *time budget* dengan *Under Reporting of Time* (SQURT). Pada tabel 4.33 dapat dilihat nilai t hitung untuk *time budget* sebesar -3,045, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (63) sama dengan 1,9983 (lihat tabel distribusi t), maka untuk *time budget* $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ ($\alpha = 0,05$). Karena $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ maka hasil analisis tersebut dinyatakan signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H1a yang diajukan mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara *time budget* dengan *Under Reporting of Time* (SQURT).

4.9.2. Pengujian Hipotesis H1b

4.9.2.1. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Hipotesis H1b menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan antara *time deadline* dengan *Quality Threatening Behavior* (QTB). Pada tabel 4.32 dapat dilihat nilai t hitung sebesar 3,469, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (59) sama dengan 2,0010 (lampiran 15) , maka t hitung $>$ t tabel ($\alpha = 0,05$). Karena t hitung $>$ t tabel maka hasil analisis tersebut dinyatakan signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H1b yang diajukan mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh positif dan signifikan antara *time deadline* dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB).

4.9.3. Pengujian Hipotesis H2

4.9.3.1. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Hipotesis H2 menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB). Pada tabel 4.32 dapat dilihat nilai t hitung sebesar -0,936, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (59) sama dengan 2,0010 (lampiran 15), maka t hitung $<$ t tabel ($\alpha = 0,05$). Karena t hitung $<$ t tabel maka hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H2 yang diajukan tidak mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh negatif dan tidak signifikan antara partisipasi anggaran dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB).

4.9.3.2. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (SQURT)

Hipotesis H2 menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan *Under Reporting of Time* (SQURT). Pada tabel 4.33 dapat dilihat nilai t hitung untuk partisipasi anggaran sebesar 1,266 sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (63) sama dengan 1,9983 (lampiran 15), maka untuk partisipasi anggaran t hitung < t tabel ($\alpha = 0,05$). Karena t hitung < t tabel maka hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H2a yang diajukan tidak mendapat dukungan. Dengan kata lain tidak terdapat pengaruh negatif dan tidak signifikan antara partisipasi anggaran dengan *Under Reporting of Time* (SQURT).

4.9.4. Pengujian Hipotesis H3

4.9.4.1. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Hipotesis H3a menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif atau positif dan signifikan antara struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB). Pada tabel 4.32 dapat dilihat nilai t hitung sebesar untuk struktur dan pertimbangan kepemimpinan masing-masing adalah 0,150 dan -0,901, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (59) sama dengan 2,0010 (lampiran 15), maka untuk struktur dan pertimbangan kepemimpinan masing-masing t hitung < t tabel ($\alpha = 0,05$). Karena t hitung < t tabel maka hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H3a yang diajukan tidak mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh negatif atau positif dan tidak signifikan antara

struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan terhadap *Quality Threatening Behavior* (QTB).

4.9.4.2. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (SQURT)

Hipotesis H3a menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif atau negatif dan signifikan antara struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan dengan *Under Reporting of Time* (SQURT). Pada tabel 4.33 dapat dilihat nilai t hitung untuk struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan masing-masing sebesar 3,094 dan -2,358, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (63) sama dengan 1,9983 (lampiran 15), maka untuk struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan t hitung > t tabel ($\alpha = 0,05$). Karena t hitung > t tabel maka hasil analisis tersebut dinyatakan signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H3a yang diajukan mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh positif (negatif) dan signifikan antara struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan dengan *Under Reporting of Time* (SQURT).

4.9.5. Pengujian Hipotesis H4a

4.9.5.1. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Hipotesis H4a menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif atau negatif dan signifikan antara gaya evaluasi budget dan gaya evaluasi non akuntansi dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB). Pada tabel 4.32 dapat dilihat nilai t hitung untuk evaluasi budget dan gaya evaluasi non akuntansi masing-masing sebesar 0,674 dan 1,807, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree*

of freedom (59) sama dengan 2,0010 (lampiran 15), maka t hitung $<$ t tabel ($\alpha = 0,05$). Karena t hitung $<$ t tabel maka hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H4a yang diajukan tidak mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh positif dan tidak signifikan antara gaya evaluasi budget dengan *Quality Threatening Behavior* (QTB) dan tidak terdapat pengaruh negatif dan tidak signifikan antara gaya evaluasi non akuntansi dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB).

4.9.5.2. Variabel dependen: *Dysfunctional behavior* (SQURT)

Hipotesis H4a menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif atau negatif dan signifikan antara gaya evaluasi budget dan gaya evaluasi non akuntansi dengan *Under Reporting of Time* (SQURT). Pada tabel 4.33 dapat dilihat nilai t hitung untuk gaya evaluasi budget dan gaya evaluasi non akuntansi masing-masing sebesar 1,026 dan 0,713, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (63) sama dengan 1,9983 (lampiran 15), maka untuk t hitung $<$ t tabel ($\alpha = 0,05$). Karena t hitung $<$ t tabel maka hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H4a yang diajukan tidak mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh positif dan tidak signifikan antara gaya evaluasi budget dengan *Under Reporting of Time* (SQURT) dan tidak terdapat pengaruh negatif dan tidak signifikan antara gaya evaluasi non akuntansi dengan *Under Reporting of Time* (SQURT).

4.9.6. Pengujian Hipotesis H4b

4.9.6.1. Variabel dependen: *Dysfunctional Behavior* (QTB)

Hipotesis H4b menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara frekuensi evaluasi dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB). Pada tabel 4.32 dapat dilihat nilai t hitung sebesar 2,124, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (59) sama dengan 2,0010 (lampiran 15), maka $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ ($\alpha = 0,05$). Karena $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ maka hasil analisis hipotesa H4b tersebut dinyatakan signifikan namun tanda tidak sesuai yang diharapkan. Dengan kata lain terdapat pengaruh positif dan signifikan antara frekuensi evaluasi dengan *Quality-Threatening Behavior* (QTB).

4.9.6.2. Variabel Dependen: *Dysfunctional Behavior* (SQURT)

Hipotesis H4b menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara frekuensi evaluasi dengan *Under Reporting of Time* (SQURT). Pada tabel 4.33 dapat dilihat nilai t hitung sebesar 0,323, sedangkan nilai t tabel pada tingkat signifikan 95% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* (63) sama dengan 1,9983 (lampiran 15), maka $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ ($\alpha = 0,05$). Karena $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ maka hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan dan tanda tidak sesuai yang diharapkan. Hal ini berarti bahwa hipotesis H4b yang diajukan tidak mendapat dukungan. Dengan kata lain terdapat pengaruh positif dan tidak signifikan antara frekuensi evaluasi dengan *Under-Reporting of Time* (SQURT).

4.10. Pembahasan

Model dengan melihat pengaruh variabel *time pressure*, partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan, gaya evaluasi terhadap *dysfunctional behavior* (model QTB dan SQRURT) dalam penelitian ini menghasilkan beberapa hipotesis. Tabel 4.34 dibawah ini merupakan ringkasan perbandingan hasil statistik dengan yang diharapkan yaitu:

TABEL 4.34
PERBANDINGAN HASIL STATISTIK DENGAN YANG DIHARAPKAN

Keterangan	Tanda yang diharapkan	QTB		SQRURT	
		Tanda spss	Sig.	Tanda spss	Sig
<i>Time budget</i> (H1a)	-	-	Tidak sig	-	Sig
<i>Time deadline</i> (H1b)	+	+	Sig	Tidak disertakan	-
Partisipasi anggaran (H2)	-	-	Tidak sig	+	Tidak sig
Struk.kepemimpinan (H3a)	+	+	Tidak sig	+	Sig
Pertimb. Kepemimpi (H3b)	-	-	Tidak sig	-	Sig
Gaya eva.budget (H4a)	+	+	Tidak sig	+	Tidak sig
Gaya eva.non akunt (H4b)	-	-	Tidak sig	+	Tidak sig
Frekuensi evaluasi (H4c)	-	+	Sig	+	Tidak sig
Jumlah sampel			68		71

Sumber: Data Diolah (Output SPSS, Lampiran 13,2006)

Berdasarkan tabel diatas dan pengujian analisa regresi (lampiran 13) terhadap beberapa hipotesis yang diajukan, untuk model *Quality Threatening Behavior* (QTB) hipotesis alternatif yang diterima yaitu hipotesis H1b, dan H4b. Namun untuk H4b mengalami salah tanda. Sedangkan H1a, H2, H3, dan H4a merupakan hipotesis alternatif tidak dapat diterima. Sedangkan dengan model SQRURT hipotesis alternatif yang mendapat dukungan adalah H1a, H3 sedangkan hipotesis alternatif yang tidak diterima adalah H2, H4a dan H4b.

4.10.1. Pengaruh *Time budget attainability* dan *time deadline pressure* terhadap *Dysfunctional behaviors*

Penjelasan untuk pengaruh *time pressure* (*time budget* dan *time deadline*) dengan *dysfunctional behavior* (model QTB dan SQURT) sebagai berikut:

4.10.1.1. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Pengaruh *time budget* terhadap *Quality-Threatening Behavior* (QTB) tidak memberikan hasil yang signifikan walaupun sesuai dengan tanda yang diharapkan yaitu negatif (-). Dilihat dari segi data, frekuensi jawaban responden dapat dilihat pada tabel berikut:

TABEL 4.35
FREKUENSI JAWABAN TIME BUDGET

Skala	Tb1		Tb2		Tb3		Tb4	
	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%
1	1	1,5	1	1,5	-	-	-	-
2	5	7,4	2	2,9	6	8,8	3	4,4
3	20	29,4	27	39,7	28	41,2	16	23,5
4	37	54,4	30	44,1	31	45,6	39	57,4
5	5	7,4	8	11,8	3	4,4	10	14,7

Sumber: lampiran 3.2.1

Berdasarkan tabel diatas dengan kisaran 44,1–57,4% pada skala 4, responden menjawab sebanyak 30-39 orang. Hal ini mengandung arti bahwa responden sering diberikan *time budget* untuk pekerjaan auditnya dan sering mencapai *time budget*-nya. *Dysfunctional behavior* (QTB) kadang-kadang dilakukan, hal ini dikuatkan dengan data frekuensi jawaban responden dibawah ini:

TABEL 4.36
FREKUENSI JAWABAN QUALITY THREATENING BEHAVIOR

sk	Qtb1		Qtb2		Qtb3		Qtb4		Qtb5		Qtb6		Qtb7		Qtb8		Qtb9		Qtb10	
	fre	%	fre	%	fre	%	fre	%	fre	%	fre	%	fre	%	fre	%	fre	%	fre	%
1	6	8,8	9	13,2	12	17,6	3	4,4	14	20,6	7	10,3	12	17,6	13	19,1	10	14,7	10	14,7
2	26	38,2	29	42,6	31	45,6	26	38,2	26	38,2	32	47,1	32	47,1	34	50,0	30	44,1	31	45,6
3	17	25,0	21	30,9	21	30,9	24	35,3	21	30,9	23	33,8	15	22,1	12	17,6	16	23,5	19	27,9
4	17	25,0	8	11,8	2	2,9	13	19,1	7	10,3	5	7,4	9	13,2	8	11,8	12	17,6	8	11,8
5	2	2,9	1	1,5	2	2,9	2	2,9	-	-	1	1,5	-	-	1	1,5	-	-	-	-

Sumber: lampiran 3.2.9

Pada tabel 4.36 diatas untuk pertanyaan 1-10 mengenai *quality threatening behavior* (QTB) bahwa auditor ada yang menjawab dengan skala 3 (17,6-35,3%), skala 4 (7,4-25,%) dan skala 5 (1,5-2,9%) dengan kisaran jumlah responden menjawab untuk skala 3 sebanyak 12-24 orang, skala 4 sebanyak 2-17 orang dan skala 5 sebanyak 1-2 orang.

Alasan ketidaksignifikanan jika dilihat dari analisa tambahan untuk penyebab *premature sign-off* (PSO) (pertanyaan 6 untuk indikator QTB) karena auditor sulit untuk mendapatkan informasi yang layak dari klien (3,37) dan karena suatu langkah audit yang tidak penting (3,16) seperti memahami industri klien kemungkinan tidak dilakukan jika auditor sudah menjadi langganan klien. (lihat tabel 4.7)

Selain itu jumlah responden yang menjawab sebesar 68 orang untuk model QTB, yang terbanyak menjawab adalah auditor senior sebanyak 35 orang, yang kemungkinan auditor senior lebih sering melakukan praktik-praktik *dysfunctional behavior* karena banyaknya pengalaman dan cara-cara yang lebih fleksibel dan cepat untuk melakukan audit. Hasil model QTB ini tidak mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Kelley dan Margheim (1990); Carcello *et al.*, (1996); Otley dan Pierce (1996a); Willet dan Page (1996); Pierce dan Sweeney (2004); McNamara *et al.*, (2005).

Mengutip pernyataan dari Sweeney dan Pierce (2004) alasan lain ketidaksignifikanan dapat disebabkan karena tidak seimbangya permintaan atau penawaran atas staf auditor dan audit karena meningkatnya volume pekerjaan dan adanya tekanan untuk penugasan audit yang lain (untuk penelitian ini 2,72, lihat

tabel 4.7) yang tidak sesuai dengan jumlah staf audit, dan adanya batasan *time pressure* (untuk penelitian ini karena sempitnya *time budget* dan adanya *deadline* sebesar 2,94 dan 3,05, lihat tabel 4.7).

Merujuk pada pernyataan McNamara (2005) bahwa KAP yang tergolong besar atau kecil namun bila memiliki pekerjaan audit yang banyak tentunya akan menciptakan konflik untuk menyelesaikan audit sesuai dengan waktu yang ditentukan dan tuntutan untuk memberikan kualitas audit yang tinggi. Tekanan kerja menggambarkan tekanan yang timbul dari keadaan stress psikologi didalam lingkungan kerja (Kennis, 1979) yang dapat berupa reaksi emosional yang bersifat negatif terhadap masalah-masalah yang berhubungan dengan pekerjaan (Vossel dan Froenhlich, 1979) dan tekanan kerja yang tinggi dapat menimbulkan frustrasi dan kegelisahan dalam bekerja (Hopwood, 1973).

Selain itu alasan ketidaksignifikanan karena adanya pengaruh *audit-specific*, kurangnya pengetahuan teknik sehingga memunculkan *dysfunctional behavior*. Pengaruh *audit specific* termasuk kompleksitas dari lingkungan bisnis klien, area industri, sistem komputer klien, dan ukuran audit. Kompleksitas lingkungan bisnis menyebabkan meningkatnya waktu yang dibutuhkan untuk pekerjaan audit, contohnya untuk industri manufaktur. Sedangkan kurangnya pengetahuan teknis (untuk penelitian ini 2,99, tabel 4.7) dapat meningkatkan resiko kesalahan teknik dalam audit dan meningkatkan waktu yang dibutuhkan untuk pekerjaan audit sehingga dapat menimbulkan *dysfunctional behaviour* (Sweeney dan Pierce, 2004).

Konflik untuk menyelesaikan pekerjaan audit berdasarkan waktu yang telah ditentukan dan tuntutan untuk memberikan kualitas audit yang tinggi memiliki

kecenderungan untuk auditor melakukan *dysfunctional behavior* (QTB) yang dapat menyebabkan penurunan tingkat pendeteksian dan penyelidikan aspek kualitatif salah saji (Braun, 2000); gagal meneliti prinsip akuntansi (untuk penelitian ini 30,9% untuk pertanyaan QTB 5 dengan skala 3 yang artinya kadang-kadang mengalami kegagalan (lihat tabel 4.36)); melakukan review yang dangkal atas dokumen (untuk penelitian ini 30,9% dengan skala 3 untuk pertanyaan QTB 2 yang artinya kadang-kadang dilakukan); menerima penjelasan klien yang lemah (untuk penelitian ini 25% yang menjawab dengan skala 3 untuk pertanyaan QTB 1 yang artinya kadang-kadang terjadi) dan mengurangi pekerjaan pada salah satu langkah audit (untuk penelitian ini 22,1% dengan skala 3 untuk pertanyaan QTB 7 yang artinya kadang-kadang dilakukan) (Kelley & Margheim, 1990). Alasan lainnya kemungkinan hubungan antara *time pressure* dengan QTB akan menjadi signifikan jika dimoderasi oleh partisipasi dan gaya evaluasi (Pierce dan Sweeney, 2004).

4.10.1.2. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (URT dengan model SQURT)

Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa salah satu variabel *time pressure* yaitu *time budget* yang dalam penelitian ini dioperasionalkan dengan *time budget attainability* menemukan hubungan yang negatif (-) dan signifikan terhadap *dysfunctional behavior* (URT dengan model SQURT). Hasil ini mendukung hipotesa (H1) yang berarti semakin auditor mencapai *time budget*nya maka *dysfunctional behavior*nya menurun atau tidak dilakukan. Jika ditelusuri dari data, frekuensi jawaban responden dapat dilihat pada tabel 4.37 berikut ini :

TABEL 4.37
FREKUENSI JAWABAN TIME BUDGET

Skala	Tb1		Tb2		Tb3		Tb4	
	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%
1	1	1,4	1	1,4	-	-	-	-
2	5	7,0	2	2,8	6	8,5	3	4,2
3	20	28,2	27	38,0	31	43,7	16	22,5
4	39	54,9	33	46,5	31	43,7	42	59,2
5	6	8,5	8	11,3	3	4,2	10	14,1

Sumber: lampiran 3.3

Tabel 4.37 diatas menunjukkan dengan kisaran 43,7-59,2% pada skala 4 sebanyak 31-42 orang menjawab untuk pertanyaan *time budget* 1-4 yang artinya mereka sering diberikan *time budget* dan lebih sering mencapai *time budget* untuk pekerjaan auditnya sehingga jarang atau tidak melakukan *dysfunctional behavior* (SQURT). Sedangkan untuk frekuensi jawaban responden atas URT adalah

TABEL 4.38
FREKUENSI JAWABAN URT

Skala	Urt 1		Urt2		Urt3	
	Frek	%	Frek	%	Frek	%
1	7	9,9	8	11,3	7	9,9
2	12	16,9	29	40,8	31	43,7
3	38	53,5	27	38,0	23	32,4
4	13	18,3	5	7,0	8	11,3
5	1	1,4	2	2,8	2	2,8

Sumber: lampiran 3.3.8

Berdasarkan tabel 4.38 diatas menunjukkan responden menjawab dengan skala 1 dan 2 untuk pertanyaan 2 (11,3% dan 40,8%) dan pertanyaan 3 (9,9% dan 43,7%) yang artinya mereka tidak atau jarang melakukan *under reporting of time*. Sedangkan untuk pertanyaan 1 mengenai URT (53,5%) sebagian besar menjawab pada skala 3 artinya mereka melakukan *under reporting of time* jika *time budget* tidak tercapai.

Selain itu untuk URT, dari 71 responden, sebanyak 35 responden yang menjawab adalah auditor junior yang kecenderungannya kemungkinan takut untuk

melakukan *dysfunctional behavior* karena pengalaman kerja yang kurang (36,6% auditor memiliki pengalaman kurang dari 2 tahun, lihat lampiran 3).

Penelitian yang dilakukan sebelumnya menyatakan bahwa *time budget pressure* mempunyai pengaruh yang sama pada *URT* dan *QTB* (Otley dan Pierce, 1996a; Pierce dan Sweeney, 2004; McNamara, 2005). Namun hasil dari penelitian ini hanya mendukung untuk model *URT*. Hasil ini mendukung penelitian yang telah dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) yang menemukan hubungan negatif signifikan antara *time budget attainability* dengan *dysfunctional behavior* (*URT*) auditor. Senada dengan ini Otley dan Pierce (1996a) menemukan bahwa ketika *time budget* tidak tercapai karena tingginya tingkat tekanan maka *dysfunctional behaviors* akan meningkat.

4.10.1.3. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Hasil untuk pengaruh variabel *time deadline* terhadap *dysfunctional behavior* (*QTB*) menunjukkan tanda yang positif (+) dan signifikan. Hal ini berarti mendukung hipotesa H1b yang diajukan yaitu adanya *time deadline* menyebabkan *dysfunctional behavior* auditor semakin meningkat. Hasil ini menegaskan pernyataan dari DeZoort dan Lord (1997) bahwa *time deadline pressure* relevan terjadi pada perusahaan-perusahaan yang melakukan audit.

Hal ini mengkonfirmasi juga pernyataan bahwa permintaan klien (Pierce dan Sweeney, 2004), kurangnya staf dan banyaknya pekerjaan dapat menyebabkan *time pressure* tersendiri dalam bentuk *deadline* (DeZoort dan Lord, 1997) yang dapat menimbulkan *dysfunctional behavior* (Pierce dan Sweeney, 2004). Demikianpula

Eden (1982) menyatakan bahwa tipe tekanan ini lebih berbahaya bagi *individual's well-being* dibandingkan dengan *time budget*. Pembahasan untuk pengaruh ini memadukan pertanyaan *time deadline* dengan penyebab *premature sign off* (PSO) yang dua pertanyaannya juga dijadikan untuk indikator *time deadline*. Munculnya hasil dengan tanda positif dan signifikan jika dilihat dari sisi data:

TABEL 4.39
FREKUENSI JAWABAN TIME DEADLINE

Skala	Td5		Td6		Td7	
	Frek	%	Frek	%	Frek	%
1	-	-	4	5,9	1	1,5
2	6	8,8	26	38,2	18	26,5
3	28	41,2	20	29,4	24	35,3
4	31	45,6	17	25,0	22	32,4
5	3	4,4	1	1,5	3	4,4

Sumber: lampiran 3.2.2

Pada tabel 4.39 diatas pertanyaan 7 mengenai *time deadline* bahwa 32,4% dengan skala 4 dan 35,3% dengan skala 3 yang kisaran jumlah auditor masing-masing menjawab sebanyak 22 (skala 4) dan 24 (skala 3) mengindikasikan responden mengakui bahwa *premature sign-off* (PSO) yang merupakan salah satu penyebab dari *dysfunctional behavior* (QTB) dilakukan karena adanya *deadline* atau batas waktu dari klien atas pekerjaan audit. Meningkatnya tekanan klien agar permintaannya dipenuhi menyebabkan meningkatnya orientasi komersial para auditor (Hanlon, 1994), jika hal ini terjadi maka akan mengurangi kualitas audit.

Pertanyaan 6 tentang penyebab *premature sign off* (PSO) akibat adanya penugasan yang lain responden menjawab sebanyak 25% atau 17 orang yang mengakui hal tersebut. Sedangkan untuk pertanyaan 5 mengenai *time deadline* sebanyak 41,25 (28 orang) dengan skala 3 menunjukkan bahwa *time deadline*

kadang-kadang memadai untuk pekerjaan audit dan untuk skala 2 yang menjawab jarang memadai sebanyak 6 orang (8,8%).

Dari data jawaban responden atas pertanyaan *quality threatening behavior* (QTB) terdapat responden yang menjawab dengan skala 3 (17,6-35,3%), skala 4 (7,4-25,%) dan skala 5 (1,5-2,9%) dengan kisaran jumlah responden menjawab untuk skala 3 sebanyak 12-24 orang, skala 4 sebanyak 2-17 orang dan skala 5 sebanyak 1-2 orang (tabel 4.36). Hal ini berarti bahwa auditor kadang-kadang atau sering melakukan *dysfunctional behavior*.

Berdasarkan data jawaban diatas dapat disimpulkan bahwa adanya *time deadline* menyebabkan auditor mengalami konflik untuk menyelesaikan suatu pekerjaan dengan segera atau dengan tanggal tertentu (Pierce dan Sweeney, 2004) dan apabila hal tersebut jarang atau kurang tercapai apalagi ditambah dengan adanya penugasan audit yang lain maka akan mengurangi kualitas audit karena waktu untuk pekerjaan audit terlewat sehingga menimbulkan *dysfunctional behavior* (QTB).

Hal ini juga mempertegas pernyataan dari Birnberg dan Shadu (1986) bahwa aspek motivasi yang positif dari budget tidak terdapat pada *time deadline* karena pada *time deadline* tidak memiliki cakupan yang real untuk internalisasi target, tidak ada partisipasi dalam pengaturan budget, dan tidak mengatur sejumlah pekerjaan audit yang dibutuhkan sehingga menurut peneliti hal tersebut dapat menciptakan *dysfunctional behaviors*.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Pierce dan Sweeney (2004) yang menyatakan bahwa *time deadline pressure* mempunyai pengaruh yang positif signifikan terhadap *quality threatening behavior* (QTB). Serta konsisten dengan

penelitian Kelley *et al.*, (1999) yang menunjukkan bahwa *time deadline pressure* sebesar 62% sering dialami oleh auditor senior, sedangkan 28%-nya lebih sering mengalami *time budget pressure*, dan 10% mengalami kedua tekanan keadaan tersebut dan sebesar 68% responden mengalami stress yang disebabkan oleh adanya *time deadline pressure*, 21%-nya disebabkan oleh *time budget pressure* serta 11% diakibatkan oleh kedua tipe tekanan waktu tersebut.

4.10.2. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap *Dysfunctional Behavior*

Penjelasan untuk pengaruh partisipasi anggaran dengan *dysfunctional behavior* (QTB dan URT dengan model QTB serta SQURT) sebagai berikut:

4.10.2.1. Variabel dependen: *Dysfunctional behavior* (QTB)

Berdasarkan hasil output SPSS (Lampiran 13) pengaruh partisipasi anggaran dengan QTB menunjukkan hasil yang tidak signifikan dengan tanda negatif (-) sesuai dengan tanda yang diharapkan. Hasil penelitian ini jika dilihat dari sisi data yang lebih banyak menjawab adalah auditor senior sebanyak 35 orang, sedangkan staff asisten 31 dan manajer 2 orang (lihat lampiran 3). Sedangkan frekuensi jawaban partisipasi anggaran adalah:

TABEL 4.40
FREKUENSI JAWABAN PARTISIPASI ANGGARAN

skala	Pa1		Pa2		Pa3		Pa4		Pa5		Pa6	
	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%
1	7	10,3	9	13,2	7	10,3	3	4,4	6	8,8	4	5,9
2	16	23,5	25	36,8	19	27,9	19	27,9	11	16,2	19	27,9
3	25	36,8	26	38,2	20	29,4	20	29,4	28	41,2	20	29,4
4	11	16,2	7	10,3	15	22,1	19	27,9	18	26,5	15	22,1
5	9	13,2	1	1,5	7	10,3	7	10,3	5	7,4	10	14,7

Sumber : lampiran 3.2.3

Berdasarkan tabel 4.40 diatas untuk pertanyaan 1 persentase auditor yang terlibat dalam pembuatan anggaran adalah 10%, 23,5% dan 36,8% pada skala 1,2,3

dengan jumlah auditor yang menjawab masing-masing 7, 16 dan 25 orang. Alasan ketidaksignifikanan dapat disebabkan karena auditor kurang mempunyai pengaruh yang real terhadap pencapaian budget dalam penelitian ini terlihat pada pertanyaan 4 (lampiran 1) dengan skala 3 sebanyak 29,4% auditor menjawab kadang-kadang memiliki pengaruh terhadap anggaran, hal ini dikatakan sebagai partisipasi *pseudo* (Argyris, 1952).

Selain itu untuk pertanyaan 6, auditor menjawab dengan skala 3 (29,4%) sebanyak 20 orang yang artinya mereka kadang-kadang diminta pendapat atau usulan ketika anggaran disusun. Jawaban auditor untuk pertanyaan 5 (lampiran 1) mengenai “ penilaian auditor terhadap kontribusinya pada anggaran yang dibuat” sebagian besar menjawab dengan skala 3 (41,2%, sebanyak 28 orang) yang artinya mereka merasa kadang-kadang kontribusinya penting.

Data jawaban responden atas pertanyaan *quality-threatening behavior* (QTB, tabel 4.36) yaitu terdapat responden yang menjawab dengan skala 3 (17,6-35,3%), skala 4 (7,4-25%), dan skala 5 (1,5-2,9%) yang berarti auditor juga terkadang atau sering melakukan *dysfunctional behavior* (QTB) walaupun juga banyak terdapat jawaban untuk skala 1 dan 2 yang artinya tidak pernah atau jarang melakukan *dysfunctional behavior* (QTB).

Berdasarkan data jawaban responden diatas adanya partisipasi *pseudo* ini yang dapat menyebabkan ketidaksignifikanan hubungan antara partisipasi anggaran dengan *dysfunctional behavior* (QTB). Hasil ini mempertegas pernyataan dari Pierce dan Sweeney (2004); Buchheit *et al*, (2000) bahwa partisipasi *pseudo* kemungkinan

meningkat terjadi pada perusahaan-perusahaan audit sehingga peneliti menduga hal ini dapat menyebabkan auditor melakukan *dysfunctional behavior* (QTB).

Selain itu alasan ketidaksignifikanan ini karena adanya asimetri informasi antara manajer dengan auditor senior. Auditor senior memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan manajer namun karena adanya asimetri informasi sehingga partisipasi yang efektif kurang tercapai (Shields dan Shields, 1998). Hal ini juga mengkonfirmasi pernyataan dari Hopwood (1972) bahwa dampak dari penggunaan data anggaran yang kaku untuk mengevaluasi kinerja bawahan adalah timbulnya hubungan yang tidak baik antara atasan dengan manajer yang dievaluasi dan rekan sekerjanya. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Pierce dan Sweeney (2004) yang menemukan hubungan negatif dan tidak signifikan antara partisipasi anggaran dengan *dysfunctional behavior* (QTB) namun berbeda dengan hasil penelitian Otley dan Pierce (1996b).

Penjelasan lain yang memungkinkan untuk hasil penelitian yang tidak signifikan ini karena partisipasi anggaran tidak memiliki hubungan langsung dengan *dysfunctional behavior* (QTB) auditor tetapi partisipasi anggaran dapat menjadi variabel moderating atau berpengaruh tidak langsung dalam hubungan antara *time pressure* dengan QTB (Sweeney dan Pierce, 2004). Hal ini mengandung arti jika seseorang dilibatkan dalam partisipasi anggaran maka hal tersebut akan memotivasinya untuk memenuhi *time target* yang ada dan diharapkan tidak mengganggu kualitas audit sehingga hal tersebut akan berpengaruh negatif terhadap *dysfunctional behavior*.

4.10.2.2. Variabel dependen: *Dysfunctional behavior* (SQURT)

Pengaruh partisipasi anggaran terhadap *dysfunctional behavior* (SQURT) memberikan hasil dengan tanda yang tidak sesuai harapan yaitu positif (+) dan tidak signifikan. Hasil ini menolak hipotesis 2. Dilihat dari data untuk frekuensi jawaban responden atas pertanyaan partisipasi anggaran sebagai berikut:

TABEL 4.41
FREKUENSI JAWABAN PARTISIPASI ANGGARAN

skala	Pa1		Pa2		Pa3		Pa4		Pa5		Pa6	
	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%	frek	%
1	7	9,9	10	14,1	7	9,9	3	4,2	6	8,5	4	5,6
2	15	21,1	26	36,6	21	29,6	21	29,6	11	15,5	20	28,2
3	28	39,4	27	38,0	20	28,2	20	28,2	28	39,4	22	31,0
4	12	16,9	7	9,9	15	21,1	20	28,2	21	29,6	15	21,1
5	9	12,7	1	1,4	8	11,3	7	9,9	5	7,0	10	14,1

Sumber : lampiran 3.3.2

Berdasarkan tabel 4.41 diatas untuk pertanyaan 1 persentase keterlibatan auditor dalam partisipasi anggaran sebesar 9,9%, 21,1%, 39,4% untuk skala 1, 2 dan 3 dengan jumlah responden menjawab sebanyak 7, 15 dan 28 orang. Komposisi responden yang menjawab lebih banyak auditor junior, hal ini didukung dengan data statistik deskriptif bahwa jumlah responden 71, dengan perincian jumlah staff asisten 35 sedangkan auditor senior 34, dan 2 manajer (lihat lampiran 3). Walaupun terlibat namun dirasa porsi keterlibatan auditor junior dalam penyusunan anggaran lebih kecil dibandingkan auditor senior. Hal ini juga mengkonfirmasi pernyataan dari Milani (1975) bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pengambilan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif.

Jika dilihat dari data URT bahwa 40,8–43,7% pada skala 2; dan 9,9-11,3% pada skala 1 untuk pertanyaan URT 2 dan 3 yang artinya responden jarang dan tidak melakukan *dysfunctional behavior* (tabel 4.38). Untuk pertanyaan URT 1 auditor

akan melakukan URT jika *time budget* tidak tercapai yang ditunjukkan dengan respon jawaban sebesar 53,5% atau 38 orang dengan skala 3.

Penjelasan lain mengenai alasan ketidaksignifikanan karena kondisi budaya kerja di Indonesia dengan *power distance* atau jarak kekuasaan yang tinggi (Hofstede, 1993 dalam Robbins, 2003) sehingga walaupun auditor junior terlibat dalam pembuatan anggaran namun dirasa kurang dan tidak memiliki pengaruh yang riil karena dirasa belum mempunyai pengalaman. Adanya partisipasi junior kemungkinan agar tidak menimbulkan konflik biaya dan kualitas audit dalam bekerja karena auditor akan bekerja lebih baik dengan tidak mengurangi waktu terhadap pekerjaan sehingga memberikan kualitas audit yang tinggi. Hal ini akan menurunkan tingkat *dysfunctional behaviors*.

Peneliti juga menduga alasan ketidaksignifikanan tersebut dengan mengutip pernyataan Sorenson dan Sorenson, 1974 (lihat Daromes, 2006) bahwa adanya *gap* yang cukup luas diantara praktisi-praktisi yang telah sukses atau berpengalaman dengan staf auditor yang baru direkrut. Hal ini dikarenakan auditor yang masih baru masih dalam taraf penyesuaian terhadap lingkungan.

Selain itu penelitian yang dilakukan oleh Indriantoro (1993) menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat serta negara-negara barat lainnya memiliki sumbangan yang substantif terhadap hasil yang tidak signifikan (Robbin, 1996 dalam Setianingsih 2004). Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Otley dan Pierce (1996b) yang menemukan hubungan yang negatif signifikan antara partisipasi dengan *dysfunctional* pada *time budget* yang ketat. Penelitian ini mendukung penelitian

Pierce dan Sweeney (2004) yang menemukan adanya hubungan positif (+) dan tidak signifikan antara partisipasi dalam *budget* dengan *dysfunctional behavior* (URT).

4.10.3. Pengaruh Gaya Kepemimpinan Terhadap *Dysfunctional behavior*

4.10.3.1. Variabel dependen: *Dysfunctional behavior* (QTB)

4.10.3.1.1. Struktur kepemimpinan

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa pengaruh struktur kepemimpinan terhadap *dysfunctional behavior* (QTB) memiliki tanda positif (+) dan tidak signifikan. Hasil ini tidak mendukung hipotesis 3 (H3) secara statistik. Hasil statistik menunjukkan bahwa data jawaban responden untuk pertanyaan struktur kepemimpinan 1 – 10 dapat dilihat pada tabel berikut:

TABEL 4.42
FREKUENSI JAWABAN STRUKTUR KEPEMIMPINAN

skala	Sk1		Sk2		Sk3		Sk4		Sk5		Sk6		Sk7		Sk8		Sk9		Sk10		
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	
1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	1	1,5	1	1,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	16	23,5	9	13,2	5	7,4	11	16,2	9	13,2	18	26,5	9	13,2	10	14,7	10	14,7	8	11,8	
4	42	61,8	44	64,7	48	70,6	43	63,2	45	66,2	44	64,7	51	75,0	40	58,8	41	60,3	43	63,2	
5	9	13,2	14	20,6	15	22,1	14	20,6	14	20,6	5	7,4	8	11,8	18	26,5	17	25,0	17	25,0	

Sumber: lampiran 3.2.4

Berdasarkan tabel 4.42 diatas dengan kisaran jawaban 58,8 – 75% pada skala jawaban 4, mengandung arti bahwa pimpinan yang ada di KAP menerapkan aturan-aturan dan prosedur ketat yang harus dipatuhi apalagi jika intensitas pekerjaan audit banyak (lihat pertanyaan 2,4,5,8,9,10, lampiran 1). Sedangkan untuk pertanyaan *quality threatening behavior* (QTB) kisaran jawaban antara 38,2% - 50% pada skala jawaban 2 (lihat tabel 4.36) dengan responden menjawab jarang melakukan *dysfunctional behavior* (QTB) sehingga terjadi ketidaksignifikanan.

Alasan lain ketidaksignifikanan, dapat disebabkan karena adanya pengaruh struktur pelaporan dan *review* audit (Sweeney dan Pierce, 2004; Pierce dan Sweeney, 2004; Rich *et al.*,1997). Tiap KAP memiliki kecenderungan auditor seniornya sering berdiskusi atau memberikan idenya dan memutuskan apa yang harus dilakukan (pertanyaan 3 dan 5, lampiran 1) pada staf asisten untuk membahas temuan–temuan dilapangan dibandingkan dengan para manajernya. Dan auditor junior sendiri lebih sering melapor kepada auditor seniornya. Selain itu kehadiran dan pengendalian manajer dalam pekerjaan lapangan dirasa kurang walaupun aturan–aturan dan *time budget* dari manajer ketat. Adanya komunikasi antara auditor senior dan junior (tercermin pada pertanyaan 3 dan 5) sehingga dapat mengurangi konflik auditor dalam bekerja dan diperkirakan menurunkan QTB.

Adanya pendekatan *review* audit dengan “*review by interview*” (Rich *et al.*,2000) meningkatkan interaksi *face to face* atau komunikasi sebagai bentuk kontrol antara *reviewer* dengan auditor yang melaksanakan audit (tercermin pada pertanyaan 2,3,4,5,7,8,9,10) untuk bekerja sesuai aturan dan prosedur yang ditentukan sehingga mengurangi ketergantungan pada kertas kerja (Rich *et al.*,1997) dan diperkirakan mengurangi jam-jam yang dibutuhkan untuk audit sebesar 20% (Barret *et al.*,2003) sebagai langkah pertimbangan efisiensi biaya (jam) dan juga diharapkan kualitas audit tidak terganggu sehingga menurunkan *dysfunctional behavior*. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Pierce dan Sweeney (2004) yang menunjukkan bahwa struktur kepemimpinan tidak signifikan dalam menjelaskan (QTB) serta Kelley dan Margheim (1990). Namun tidak mendukung penelitian Otley dan Pierce (1995); Surya (2002).

4.10.3.1.2. Pertimbangan kepemimpinan

Hasil penelitian secara statistik menunjukkan tanda negatif (-) dan tidak signifikan untuk pengaruh pertimbangan kepemimpinan terhadap *dysfunctional behavior* (QTB). Hasil ini menolak hipotesa3. Jika dilihat dari jawaban responden bahwa frekuensi jawaban responden untuk pertanyaan pertimbangan kepemimpinan adalah:

TABEL 4.43
FREKUENSI JAWABAN PERTIMBANGAN KEPEMIMPINAN

skala	pp11		Pp12		Pp13		Pp14		Pp15		Pp16		Pp17		Pp18		Pp19		Pp20	
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%
1	-	-	-	-	-	-	2	2,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	2	2,9	3	4,4	5	7,4	6	8,8	2	2,9	2	2,9	2	2,9	4	5,9	3	4,4	3	4,4
3	18	26,5	23	33,8	11	16,2	23	33,8	18	26,5	17	25,0	26	38,2	24	35,3	25	36,8	24	35,3
4	32	47,1	36	52,9	44	64,7	31	45,6	36	52,9	29	42,6	37	54,4	33	48,5	28	41,2	17	25,0
5	16	23,5	6	8,8	8	11,8	6	8,8	12	17,6	20	29,4	3	4,4	7	10,3	12	17,8	24	35,3

Sumber: lampiran 3.2.5

Berdasarkan data pada tabel 4.43 sebagian besar menjawab dengan skala 4 untuk pertanyaan 11(47,1%), 12(52,9%), 13 (64,7%), 15(52,9%), 18(48,5%), 19(41,2%), 20 dengan skala 5(35,3%), dari pertanyaan-pertanyaan tersebut tercermin bahwa pemimpin KAP memiliki pertimbangan yang lebih fleksibel.

Alasan ketidaksignifikanan dapat disebabkan karena walaupun pemimpin memiliki pertimbangan yang lebih fleksibel namun karena adanya tekanan penugasan lain untuk menyelesaikan audit (pertanyaan 3, 2,73%, tabel 4.6) atau seringnya perubahan (pertanyaan 15 dan 18) jadwal secara mendadak sehingga memberikan *pressure* tersendiri. Penyebabnya dapat juga karena *deadline* dari klien (3,05) yang menuntut untuk segera memberikan laporan audit (lihat tabel 4.6) maka menyebabkan konflik biaya dan kualitas audit sehingga seseorang bertindak melakukan *dysfunctional behavior* (QTB).

Dysfunctional behavior (QTB) seperti melakukan *premature sign-off* (PSO) (tabel 4.36, ada yang menjawab dengan skala 3,4 dan 5 yang berarti auditor terkadang dan sering melakukan *dysfunctional behavior* (QTB). Hal ini juga mengkonfirmasi pernyataan dari Alderman dan Dietrick (1987); Kelley dan Seiler (1982); Lighter *et al.*, (1983); Kelley dan Margheim (1987) serta Cook dan Kelley (1988) bahwa pada KAP terdapat bukti tingkat *dysfunctional behaviors* yang tinggi pada auditor yang disertai tugas. Hasil penelitian ini mendukung penelitian dari Pierce dan Sweeney (2004).

4.10.3.2. Variabel dependen: *Dysfunctional behavior* (SQURT)

4.10.3.2.1. Struktur Kepemimpinan

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa struktur kepemimpinan dengan tanda (+) berpengaruh signifikan terhadap *dysfunctional behavior* (URT). Hasil ini mendukung hipotesis 3 (H3). Hal ini berarti bahwa level yang tinggi dari struktur perilaku akan dihubungkan dengan pengendalian yang ketat dan penggunaan *time budget* yang tidak fleksibel' (Otley dan Pierce,1995) sehingga URT meningkat. Serta mengkonfirmasi pernyataan dari Tosi *et al.*, (1994) dalam Hartman *et al.*, (2005) bahwa adanya struktur kepemimpinan memberikan panduan dan petunjuk kepada bawahan mengenai syarat-syarat pekerjaan dan mendefinisikan aturan pekerjaan ke anggota suatu kelompok untuk menentukan dan mengkomunikasikan standar pelaksanaan kepada mereka, dan manajer menggunakan kebijakan-kebijakan khusus, prosedur dan aturan.

Dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa adanya pengendalian yang ketat untuk aturan dan prosedur suatu pekerjaan tentunya akan berpengaruh pada auditor dan akan menciptakan konflik bagi auditor ditambah dengan *time budget* yang tidak realistis yang harus dicapai sehingga auditor mengurangi waktu untuk pekerjaan audit dari yang sebenarnya yang dapat menurunkan kualitas audit dan diperkirakan akan meningkatkan terjadinya *dysfunctional behavior* (URT). Hal ini juga didukung dengan data untuk frekuensi jawaban responden atas pertanyaan struktur kepemimpinan adalah:

TABEL 4.44
FREKUENSI JAWABAN STRUKTUR KEPEMIMPINAN

skala	Sk1		Sk2		Sk3		Sk4		Sk5		Sk6		Sk7		Sk8		Sk9		Sk10		
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	
1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	1	1,4	2	2,8	-	-	-	-	-	-	1	1,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	16	22,5	9	12,7	5	7,0	10	14,1	9	12,7	19	26,8	9	12,7	10	14,1	10	14,1	8	11,3	
4	45	63,4	45	63,4	50	70,4	46	64,8	48	67,6	46	64,8	53	74,6	42	59,2	44	62,0	45	63,4	
5	9	12,7	15	21,1	16	22,5	14	20,6	14	20,6	5	7,4	8	11,8	18	26,5	17	25,0	17	25,0	

Sumber: lampiran 3.3.3

Berdasarkan data tabel 4.44 diatas dengan kisaran jawaban 59,2 – 74,6% pada skala jawaban 4, mengandung arti bahwa pimpinan yang ada di KAP menerapkan aturan-aturan dan prosedur ketat yang harus dipatuhi apalagi jika ditambah dengan adanya tekanan untuk pebugasan audit yang lain (lihat pertanyaan 2,4,5,8,9,10, lampiran 1). Selain itu untuk pertanyaan URT, auditor juga kadang-kadang dan sering melakukan *dysfunctional behavior* (URT) dengan skala jawaban 3 (32,4-53,5%), skala 4 (7 – 18,3%) dan skala 5 (1,4 – 2,8%) (tabel 4.38). Temuan ini mengkonfirmasi hasil penelitian Lightner (1981) bahwa URT terjadi lebih sering pada semi senior serta menjadi hal yang lazim (Alderman dan Dietrick, 1982) dan ditemukan pada semua level perusahaan oleh Kelley dan Seiler (1982).

Implikasi negatif dari *dysfunctional behavior* (URT) yang dilakukan auditor tentunya akan menyebabkan evaluasi staf menjadi tidak akurat (Soobaroyen, 2006) karena auditor membawa pulang pekerjaannya dan tidak melaporkan total waktu untuk pekerjaan auditnya (Alderman dan Dietrick, 1982), hilangnya pendapatan bagi kantor akuntan publik (Soobaroyen, 2006). Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) yang menyatakan bahwa struktur kepemimpinan tidak signifikan dalam menjelaskan *dysfunctional behavior* (URT) namun mendukung penelitian yang dilakukan oleh Otley dan Pierce (1996) serta Surya (2002).

4.10.3.2.2. Pertimbangan Kepemimpinan

Hasil penelitian ini secara statistik menunjukkan tanda negatif (-) dan signifikan untuk pengaruh pertimbangan kepemimpinan terhadap *dysfunctional behavior* (SQURT). Hal ini mengindikasikan pemimpin lebih fleksibel dan memahami ketika *time budget* dilewati sehingga akan mengurangi kemungkinan *dysfunctional behavior* (SQURT). Hasil ini mendukung hipotesis 3.

Hasil penelitian ini mempertegas pernyataan dari Fleishman dan Peters (1962) yang menyatakan bahwa pertimbangan kepemimpinan menggambarkan tentang individu yang mempunyai hubungan kerja yang dikarakteristikan dengan kepercayaan, menghargai ide-ide bawahan, dan mempertimbangkan perasaannya. Serta pernyataan dari Tosi *et al.*, (1994) dalam Hartman *et al.*, (2005) bahwa pertimbangan kepemimpinan menggambarkan pemimpin memperhatikan kebutuhan dari setiap orang yang melapor kepadanya dan sangat bersahabat dan mudah

ditemui, sehingga peneliti menduga hal tersebut tidak akan mengganggu waktu kerja yang telah ditentukan dan kualitas audit sehingga mengurangi kemungkinan *dysfunctional behavior*. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) yang menyatakan bahwa pertimbangan kepemimpinan tidak signifikan dalam menjelaskan *dysfunctional behavior* (URT).

Hasil ini signifikan dan sesuai tanda jika ditelusuri dari jawaban responden bahwa dari pertanyaan untuk pertimbangan kepemimpinan frekuensi jawaban responden adalah:

TABEL 4.45
FREKUENSI JAWABAN PERTIMBANGAN KEPEMIMPINAN

skala	pp11		Pp12		Pp13		Pp14		Pp15		Pp16		Pp17		Pp18		Pp19		Pp20		
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	
1	-	-	-	-	-	-	2	2,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	2	2,8	3	4,2	5	7,0	6	8,5	2	2,8	2	2,8	2	2,8	4	5,6	3	4,2	3	4,2	
3	18	25,4	23	32,4	11	15,5	25	35,2	18	25,4	17	23,9	27	38,0	26	36,6	24	33,8	23	32,4	
4	34	47,9	39	54,9	47	66,2	32	45,1	39	54,9	31	43,7	39	54,9	34	47,9	30	42,3	20	28,2	
5	17	23,9	6	8,5	8	11,3	6	8,5	12	16,9	21	29,6	3	4,2	7	9,9	14	19,7	25	35,2	

Sumber: lampiran 3.3.4

Berdasarkan tabel 4.45 diatas responden rata-rata menjawab dengan skala 4 yang berarti bahwa pemimpin lebih bersikap fleksibel. Hal ini tercermin pada pertanyaan 11(47,9%), 12(54,9%), 13(66,2%), 15(54,9%), 18(47,9%), 19(42,3%), dan hanya untuk pertanyaan 20(35,2%) dengan skala 5. Fleksibelnya sikap pemimpin akan mengurangi konflik biaya dan kualitas audit yang dialami auditor dalam bekerja yang tentunya akan menurunkan *dysfunctional behavior* (URT), hal ini didukung dengan data bahwa auditor jarang melakukan *dysfunctional behavior* (URT), dengan skala jawaban 2 (16,9% - 43,7%) walaupun terdapat jawaban dengan skala 3 (32,4% - 53,5%) (tabel 4.38).

4.10.4. Pengaruh Gaya Evaluasi terhadap *Dysfunctional Behavior*

4.10.4.1. Variabel dependen: *Dysfunctional behavior* (model QTB dan SQURT)

4.10.4.1.1. Gaya Evaluasi Budget

Secara statistik pengaruh gaya evaluasi budget terhadap *dysfunctional behavior* (QTB dan URT) hasilnya menunjukkan tanda positif (+) sesuai dengan yang diharapkan namun tidak signifikan. Hasil ini berarti bahwa semakin auditor dievaluasi berdasarkan budget maka *dysfunctional behavior* (QTB dan URT) menurun. Hasil ini menolak hipotesis H4a.

Kelley dan Seiler (1982) menyatakan bahwa hasil penelitian terdahulu menemukan untuk kemampuan memenuhi *time budget* merupakan kriteria utama untuk evaluasi kinerja yang layak pada perusahaan-perusahaan audit. Hasil dari penelitian ini bertolak belakang dengan pernyataan dari Otley dan Pierce, 1996a (dalam Sweeney dan Pierce, 2004) bahwa mayoritas auditor tidak dapat memenuhi budgetnya tanpa melakukan *dysfunctional behavior*. Hasil penelitian ini tidak mendukung untuk model URT pada penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) namun mendukung untuk model QTB.

Dilihat dari data kecenderungan responden menjawab bahwa gaya evaluasi berdasarkan budget merupakan sesuatu hal yang penting, hal ini didukung dengan frekuensi jawaban secara berurutan untuk model QTB dan URT sebagai berikut:

TABEL 4.46

FREKUENSI JAWABAN GAYA EVALUASI BUDGET (QTB)

Skala	Geb1		Geb2	
	Frek.	%	Frek.	%
1	29	42,6	28	41,2
2	38	55,9	37	54,4
3	1	1,5	3	4,4
4	-	-	-	-
5	-	-	-	-

Sumber : Lampiran 3.2.6

TABEL 4.47

FREKUENSI JAWABAN GAYA EVALUASI BUDGET (URT)

Skala	Geb1		Geb2	
	Frek.	%	Frek.	%
1	30	42,3	30	42,3
2	40	56,3	38	53,5
3	1	1,4	3	4,2
4	-	-	-	-
5	-	-	-	-

Sumber : Lampiran 3.3.5

Berdasarkan tabel 4.46 dan 4.47, untuk gaya evaluasi budget pada pertanyaan 1 dan 2 berkisar 41 – 55% dengan skala jawaban 1 dan 2. Karena dirasa penting maka bagi auditor evaluasi budget bukan merupakan suatu masalah sehingga walaupun auditor akan dievaluasi dengan berdasarkan pada budget namun QTB dan URT yang dilakukan auditor menurun.

Hal ini didukung dengan frekuensi jawaban responden atas pertanyaan *quality threatening behavior* (QTB) berkisar 38,2%-50% pada skala 2 (tabel 4.36) yang artinya auditor jarang melakukan *dysfunctional behavior* (QTB). Sedangkan untuk pertanyaan *under-reporting of time* (URT) frekuensi jawaban responden lebih banyak menjawab pada skala 2 untuk pertanyaan 2 (40,8%) dan pertanyaan 3 (43,7%) yang artinya mereka jarang melakukan *under reporting of time*.

Alasan ketidaksignifikanan dengan merujuk pada pernyataan Mc.Nair (1991) bahwa adanya komunikasi yang meningkat diantara para auditor yang membahas

berbagai masalah dan pemecahannya sehingga akan mengurangi *dysfunctional behavior* (QTB dan URT).

4.10.4.2. Variabel dependen: *Dysfunctional behavior* (model QTB dan SQRURT)

4.10.4.2.1. Gaya Evaluasi Non Akuntansi

Hasil statistik untuk gaya evaluasi non akuntansi menunjukkan tanda (+), tidak sesuai yang diharapkan dan tidak signifikan. Hasil ini menolak hipotesis H4a. Dilihat dari sisi data untuk pertanyaan gaya evaluasi non akuntansi, frekuensi jawaban responden adalah:

TABEL 4.48

FREKUENSI JAWABAN GAYA EVALUASI NON AKUNTANSI (QTB)

skala	Gena3		Gena4		Gena5		Gena6		Gena7		Gena8		Gena9		Gena10		Gena11		Gena12		Gena13	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
1	9	13,2	1	14,7	7	10,3	1	16,1	7	10,3	1	25,7	8	11,8	9	13,2	5	7,4	1	19,3	4	5,9
2	5	80,5	5	77,3	5	82,6	5	75,1	5	79,4	4	63,3	5	77,3	5	77,3	5	77,9	4	72,9	4	72,9
3	4	5,9	5	7,4	5	7,4	6	8,8	7	10,3	8	11,8	7	10,3	6	8,8	1	14,0	6	8,8	1	22,5
4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Sumber : lampiran 3.2.7

Berdasarkan tabel 4.48 diatas sebagian besar menjawab bahwa gaya evaluasi non akuntansi merupakan hal yang penting dengan skala jawaban 1 (7,4-25%), skala 2 (63,2–82,4%) untuk model QTB. Sedangkan untuk frekuensi jawaban GENA untuk model SQRURT sebagai berikut:

TABEL 4.49

FREKUENSI JAWABAN GAYA EVALUASI NON AKUNTANSI (SQURT)

skala	Gena3		Gena4		Gena5		Gena6		Gena7		Gena8		Gena9		Gena10		Gena11		Gena12		Gena13	
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%
1	9	12,7	10	14,1	7	9,9	11	15,5	9	12,7	20	28,2	8	11,3	10	14,1	5	7,0	14	19,7	5	7,0
2	58	81,7	56	78,9	59	83,1	54	76,1	55	77,5	43	60,6	56	78,9	54	76,1	56	78,9	51	71,8	51	71,8
3	4	5,6	5	7,0	5	7,0	6	8,5	7	9,9	8	11,3	7	9,9	7	9,9	10	14,1	6	8,5	15	21,1
4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Sumber : lampiran 3.3.6

Berdasarkan data pada tabel 4.49 untuk model SQURT dengan skala 1, jawaban responden berkisar 7-28,2%, dan skala 2 berkisar 60,6-83,1%. Karena dirasa penting maka bagi auditor evaluasi non akuntansi bukan merupakan suatu masalah sehingga walaupun auditor dievaluasi berdasarkan kriteria non akuntansi namun ada kecenderungan QTBT dan URT menurun. Hal ini didukung dengan jawaban responden untuk *dysfunctional behavior* (QTBT dan URT) kecenderungan responden menjawab dengan skala 2 yaitu jarang melakukan QTBT dan URT (tabel 4.36 dan 4.38).

Alasan lain ketidaksigifikanan, dapat disebabkan karena gaya evaluasi non akuntansi tidak menekankan pada target-target biaya yang ada serta umpan balik pada kinerja ini dikomunikasikan secara informal kepada karyawan (Dirsmith dan Covalleski, 1985) sehingga auditor tidak mengalami konflik biaya dan kualitas audit dalam bekerja karena melakukan audit sesuai waktu, yang tentunya akan menurunkan *dysfunctional behavior* dalam audit. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) yang menyatakan bahwa gaya evaluasi non akuntansi (Hopwood, 1972) merupakan variabel yang signifikan dalam menjelaskan QTBT namun hasil penelitian ini mendukung untuk model URT.

4.10.5. Pengaruh Frekuensi Evaluasi terhadap *dysfunctional behavior*

4.10.5.1. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (QTB)

Hasil statistik untuk frekuensi evaluasi menunjukkan tanda positif (+) dan signifikan berpengaruh terhadap QTB. Hasil ini menolak hipotesis H4b. Hasil ini jika ditelusuri dengan data jawaban responden menunjukkan sebagian besar responden menjawab sering dievaluasi dengan kisaran 88,2% sedangkan yang jarang dievaluasi 11,8% (lihat lampiran 3). Sedangkan jawaban untuk *dysfunctional behavior* (QTB) pada pertanyaan 1-10 (tabel 4.36) terdapat responden yang menjawab dengan skala 3,4, dan 5 yang artinya auditor kadang-kadang atau sering melakukan *dysfunctional behavior* (QTB).

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004). Pada penelitian Pierce dan Sweeney (2004) hipotesis yang diajukan adalah hipotesis nol karena belum ada penelitian sebelumnya yang menguji hubungan tersebut dan hasilnya terdapat perbedaan antara auditor yang sering dievaluasi dengan auditor yang kurang frekuensi evaluasinya. Sementara penelitian ini diajukan dengan hipotesis alternatif. Alasan ketidaksignifikanan dapat disebabkan karena adanya tuntutan dari klien, adanya *time deadline* (lihat tabel 4.7).

4.10.5.2. Variabel dependen: *dysfunctional behavior* (SQURT)

Hasil statistik untuk frekuensi evaluasi menunjukkan tanda positif (+) namun tidak signifikan berpengaruh terhadap URT. Hasil ini menolak hipotesis H4a. Hal ini mengkonfirmasi pernyataan bahwa umpan balik (DeZoort dan Lord, 1997) dan

kurangnya umpan balik (Matteson dan Ivancevich, 1987) diidentifikasi sebagai sumber-sumber tekanan dalam organisasi.

Dilihat dari sisi data jumlah responden yang menjawab sebanyak 71, dengan perincian jawaban responden lebih banyak pada staff asisten yaitu 35 orang sedangkan auditor senior 34 dan 2 manajer (lihat lampiran 3). Auditor sebesar 88,7% menjawab sering dievaluasi. Sedangkan untuk pertanyaan URT 2 dan 3 lebih sering responden menjawab dengan skala 2 yang berarti jarang melakukan URT (lihat tabel 4.38). Dari data tersebut walaupun auditor sering frekuensi evaluasinya namun ada kecenderungan *dysfunctional behavior* menurun.

Alasan ketidaksignifikanan dapat disebabkan karena kecenderungan untuk staff yang masih junior di Indonesia tidak berani melakukan hal-hal yang bertentangan ditambah dengan pengalaman kerja yang kurang sedangkan kesempatan kerja sulit sehingga sangkaan takut dikeluarkan menimbulkan sikap seorang auditor junior untuk takut melakukan *dysfunctional behavior*. Hal ini terkait dengan pengaruh budaya kerja di Indonesia.

BAB V KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. KESIMPULAN

Kesimpulan yang dapat diambil dalam penelitian ini adalah:

1. Berdasarkan hasil pengujian analisis regresi berganda dapat diketahui bahwa besarnya nilai *adjusted R square* dengan dependen variabel QTB dan URT tanpa outlier masing-masing sebesar 17,4% dan 16,1% yang berarti variabilitas variabel *dysfunctional behavior* (model QTB dan SQURT) yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel *time budget*, *time deadline*, partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi masing-masing sebesar 0,174 atau 17,4% dan 0,161 atau 16,1%. Sedangkan sisanya masing-masing sebesar 82,6% dan 83,9% dijelaskan oleh variabel lainnya yang tidak termasuk dalam model regresi.
2. Berdasarkan uji secara parsial (t), variabel *time deadline* dan frekuensi evaluasi berpengaruh signifikan terhadap QTB. Namun frekuensi evaluasi mengalami salah tanda. Sedangkan variabel *time budget*, partisipasi anggaran, *type* gaya kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi mempunyai pengaruh yang tidak signifikan terhadap QTB. Sedangkan untuk model SQURT, *time budget*, struktur kepemimpinan dan pertimbangan kepemimpinan berpengaruh signifikan terhadap URT sedangkan variabel lainnya seperti partisipasi anggaran, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi tidak berpengaruh signifikan terhadap model SQURT.

3. Hasil uji pengaruh secara simultan (*F-test*) atas variabel *time budget*, *time deadline*, partisipasi anggaran, struktur kepemimpinan, pertimbangan kepemimpinan, gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan frekuensi evaluasi berpengaruh secara signifikan terhadap model QTB dan SQRURT dengan nilai signifikansi dibawah 0,05 yaitu masing-masing 0,011 dan 0,010. Hasil uji secara simultan untuk penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004). Sedangkan nilai R^2 untuk model QTB dan SQRURT tanpa outlier masing-masing sebesar 27,3% dan 24,7. Hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Malone dan Roberts (1996) dengan variabel dan ukuran yang berbeda untuk model QTB nilai R^2 -nya sebesar 17%, sementara Otley dan Pierce (1996a) sebesar 53% untuk model QTB dan 58% untuk model URT. Dari hasil tersebut *explanatory power* dari model- model yang ada dalam penelitian ini hampir sama dengan hasil penelitian Malone dan Robert (1996).
4. Berdasarkan hasil temuan dan analisis menunjukkan bahwa auditor tingkat pelaksana cenderung mengalami konflik dalam bekerja sehingga memunculkan *dysfunctional behavior* akibat dari adanya *time deadline* (QTB), *time budget* (SQRURT), gaya kepemimpinan (SQRURT) dan frekuensi evaluasi (QTB). Konflik atau ketegangan yang dirasakan auditor pelaksana terjadi dapat disebabkan karena aturan dan prosedur yang ketat yang harus dipatuhi, adanya desakan baik dari manajemen Kantor Akuntan Publik atau dari klien untuk segera menyelesaikan laporan audit berdasarkan *deadline* dan *time budget*, kurangnya pertimbangan kepemimpinan terhadap *time budget* yang terlampaui serta

seringnya frekuensi evaluasi terhadap auditor. Hal ini diduga menciptakan stress bagi auditor sehingga memunculkan *dysfunctional behaviors*.

5. Adanya *dysfunctional behavior* dalam bekerja tentunya akan memberikan implikasi yang negatif terhadap auditor seperti untuk *dysfunctional behavior* (QTB) mengganggu kualitas audit yang berpengaruh terhadap opini audit akhir. Sedangkan implikasi terhadap *dysfunctional behavior* (model SQRU) seperti evaluasi staf menjadi tidak akurat (Soobaroyen, 2006) karena auditor membawa pulang pekerjaannya dan tidak melaporkan total waktu untuk pekerjaan auditnya (Alderman dan Dietrick, 1982), kinerja yang rendah sebabkan kualitas audit menjadi berkurang. Sedangkan bagi KAP tentunya akan berpengaruh terhadap reputasi dan kelangsungan hidup KAP karena terjadi ketidakpercayaan klien terhadap hasil kerja dari auditornya sehingga dapat menyebabkan hilangnya pendapatan bagi Kantor Akuntan Publik (Soobaroyen, 2006).

5.2. KETERBATASAN DAN SARAN

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah

1. Kuesioner yang kembali dan dapat digunakan serta *response rate* dari penelitian ini kecil sehingga mempengaruhi hasil regresi dengan program SPSS. Untuk penelitian yang akan datang sebaiknya membuat *cutoff* yang lebih lama dan melakukan *contact person* dengan harapan agar *response rate*-nya menjadi lebih tinggi.
2. Variabel-variabel yang diteliti hanya berpengaruh sebesar 17,4% untuk model QTB dan 16,1% untuk model SQRU berarti ada variabel-variabel lain masing-

masing sebesar 82,6% dan 83,9% yang tidak termasuk dalam model regresi dalam penelitian ini. Penelitian ini berimplikasi penting untuk mendorong arah riset akuntansi keprilakuan yang akan datang dalam mempertimbangkan faktor-faktor lain yang memicu *dysfunctional behavior* seperti otonomi profesional, budaya organisasi. Hal lain yang perlu dipertimbangkan untuk penelitian selanjutnya adalah akibat lain dari adanya *dysfunctional behavior* misalnya bagi reputasi Kantor akuntan Publik dan bagi keberadaan auditor sendiri di Kantor Akuntan Publik. Sedangkan untuk partisipasi anggaran dan gaya evaluasi dapat memoderasi pengaruh *time pressure* terhadap *dysfunctional behavior* (QTB dan URT). Untuk penelitian yang akan datang sebaiknya menggali lebih jauh lagi untuk variabel-variabel lain yang lebih berpengaruh terhadap *dysfunctional behaviors*.

3. *Explanatory power*-nya (R^2) dari penelitian ini rendah baik untuk model QTB dan SQUART. Alasan yang memungkinkan karena model-model tersebut menggunakan ukuran-ukuran variabel yang *outdated*, yang dikembangkan pada beberapa dekade beberapa puluh tahun yang lalu, sehingga kemungkinan gagal untuk menyesuaikan dengan kemungkinan adanya perubahan yang terjadi dalam lingkungan audit saat ini. Untuk penelitian mendatang perlu menyesuaikan dengan perkembangan akuntansi yang ada dan melakukan wawancara dengan beberapa auditor agar mengentahui perkembangan audit yang terjadi dilapangan.
4. Banyak kuesioner yang dikembalikan oleh pos karena responden telah pindah tempat bekerjanya tanpa pemberitahuan ke IAI pusat di Jakarta. Disarankan kepada IAI pusat untuk meng-*up date* data anggota IAI secara lengkap 6 bulan

sekali dengan cara mengirimkan formulir isian perubahan identitas dari anggota IAI (khususnya tempat dan alamat kerja).

5. Adanya data yang tidak berdistribusi normal yaitu gaya evaluasi budget, gaya evaluasi non akuntansi dan *under reporting of time* karena kecenderungan dari responden menjawab pada skala tertentu dan alternatif untuk mengatasi ketidaknormalan tersebut dilakukan dengan transformasi pada program SPSS namun tidak memberikan hasil yang lebih baik kecuali untuk URT. Sebaiknya untuk penelitian yang akan datang pertanyaan-pertanyaan mengenai variabel-variabel tersebut disesuaikan dengan kondisi yang ada dan lebih *up to date* indikatornya sehingga tidak menuntun responden pada jawaban dengan skala tertentu.
6. Metode sampling yang digunakan adalah *convenience sampling* sehingga hasil dari penelitian ini tidak dapat digeneralisasi. Untuk penelitian yang mendatang disarankan untuk menggunakan metode sampling yang lain seperti *purposive sampling* agar penelitiannya dapat digeneralisasi.
7. Penyampaian kuesioner secara langsung kepada responden menimbulkan ikatan emosional (perasaan segan) karena secara tidak langsung terdapat intervensi sehingga auditor sebagai responden akan mengisi kuesioner dengan sungguh-sungguh. Sebaliknya, kuesioner yang dikirimkan melalui pos, tidak bisa dilakukan intervensi maka sulit dalam melakukan pengecekan apakah yang mengisi adalah benar-benar auditor pelaksana sebagai objek penelitian ini. Untuk penelitian yang akan datang disarankan pengiriman kuesioner dilakukan dengan satu cara yaitu menggunakan jasa pos saja atau didatangi langsung. Hal ini akan mempermudah dalam pengolahan datanya.

8. Jumlah indikator dalam penelitian ini ada yang hanya menggunakan satu atau dua indikator yaitu variabel frekuensi evaluasi dan gaya evaluasi budget. Hal ini akan mengganggu ketika indikator yang sedikit menyebabkan problem identifikasi ketika data diolah. Untuk itu disarankan dalam penelitian yang akan datang menggunakan jumlah indikator yang lebih dari dua untuk variabel-variabelnya.
9. Berdasarkan temuan hasil penelitian ini untuk mempertahankan kualitas audit dan pengendalian biaya (jam), manajemen perlu memperhatikan proses review audit (Rich *et al.*,1997), pengendalian personal (Roslender, 1992), pengendalian terhadap suatu kelompok (Macintosh, 1985), pengendalian profesional (Anderson-Gough *et al.*,2002), dan pengendalian sosial (Anderson-Gough *et al.*,2001), hal ini untuk menentukan efektifitas sistem pengendalian (lihat Pierce dan Sweeney, 2004). Selain itu Kantor Akuntan Publik perlu melakukan komunikasi yang lebih intensif terhadap auditor pelaksana untuk membahas hal-hal yang menjadi keluhan dan hambatan yang dirasakan auditor dilapangan sehingga dapat memudahkan pihak manajemen Kantor Akuntan Publik dalam pengambilan keputusan mengenai kebijakan-kebijakan seperti tambahan waktu yang tidak memberatkan auditor serta mengadakan *training and development* sehingga *dysfunctional behaviors* auditor tidak terjadi atau dapat diminimalisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Alderman, W & Deitrick, J. W. 1982. "Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Off : a Replication and Extension". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 1 (Fall), pp.54-68.
- Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. 2001. " Tests of Time: Organizational Time Reckoning and The making of Accountants in Two Multi-National Accounting Firms". *Accounting, Organizations and Society*. 26(2), pp.99-122.
- Anderson-Gouh, F., Grey, C. & Robson, K. 2002. "Accounting Professionals and The Accounting Profession: Linking Conduct and Context". *Accounting and Business Research*. 32(1), pp.41-56.
- Anthony, R. Dan V.Govindarajan. 1998. *Management Control Systems*, Boston: Irwin McGraw-Hill
- Argyris, C. 1952, *The Impact of Budget on People*, Ithaca, (NY : The Controllership Foundation, Inc. Cornell University).
- _____. Bahan kuliah seminar auditing Program Magister Akuntansi, 2005
- Barley, S. dan Kunda, G. 2001. "Bringing work back in". *Organizational Science*. 22 (1), pp.76-97.
- Barret, M., Cooper, D. J., dan Jamal, K. 2003. *Globalization dan the Coordinating of Work in Multi-national Audits*. Working Paper, University of Alberta, Canada.
- Bartol, K.M. 1979. " Professionalism as a Predictor of Organizational Commitment, Role Stress, and Turnover: a Multidimensional Approach". *Academy of Management Journal*. 22(4), pp. 815-821.
- Bass, B.M. 1990. *Bass and Stogdill's Handbook of Ledership. Theory, Research and Managerial Applications* (New York: The Free Press).
- Beattie, V. Dan Fearnley, S. 1998. " Auditor Changes and Tendering: UK Interview Evidence ". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 11 (1), pp.72-98.
- Birnberg, J.G. dan Sadhu, K.K. 1986. The Contribution of Psychological and Cognitive Research to Managerial Accounting, in M.Bromwich and

A.G.Hopwood (Eds) *Research and Current Issues in Management Accounting* (London: Pitman).

- Brancato, C. K. 1995. *New Performance Measures – A Research Report*. Report no.1118-95. RR, The Conference Board, New York, NY.
- Brownell, P. 1981. "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness". *The Accounting Review*. 56(4), pp.844-860.
- Brownell, P. 1983. "Leadership Style, Budgetary Participation and Managerial Behavior". *Accounting Organization and Society*. 8, pp. 307-321. Comision on Auditors' Responsibility (CAR), *Conclusion and Recommendations* (New York: AICPA,1978).
- Brownell, P. Dan McInnes Morris. 1986. "Budgetary participation, Motivation and Managerial Performance". *The Accounting Review*.
- Bruns Jr, W.J. dan Waterhouse, J.M. 1975. "Budgetary Control and Organization Structure". *Journal of Accounting Research*, 13, pp.177-203.
- Bryman, A. Dan Cramer, D. 1999. *Quantitative data Analysis With SPSS Release 8 For Windows: A Guide For Social Scientists*. (London: Routledge).
- Buchheit, S., Pasewark Jr, W.R. dan Strawser, J.R. 2000. No Need to Compromise: Evidence of Public Accounting's Changing Culture Regarding Budgetary Performance. Paper presented at AAA Conference, Philadelphia, 15-17 August.
- Budiyanto, T.Enjang. 2005. *Pengujian Variabel-Variabel yang Berpengaruh Terhadap Ekspektasi Klien Dalam Audit Judgment*. Tesis S2 Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan)
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R dan Huss, H.F. 1996. "Inappropriate Audit Partner behavior: Views of Partners and Senior Managers". *Behavioral research in Accounting*. 8 (Supplement), pp.245-268.
- Chapman, C.S. 1997. "Reflections on Contingent View of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*. 22 (2), pp. 189-205.
- Chenhall, R.H. 2003. "Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings From Contingency-Based Research and Directions For The Future". *Accounting, Organizations and Society*. 13(3), pp.127-168.

- Chenhall, R.H. dan Brownell, P. 1988. "The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable". *Accounting, Organizations and Society*. 13(3), pp.225-233.
- Cherrington, D.J. & Cherrington, J.O 1973. " Appropriate Reinforcement Contingencies in The Budgeting Process". *Journal of Accounting Research (Supplement)*. pp. 225-253.
- Coch, L. Dan J.R.P.French.1948. "Overcoming Resistance to Change". *Human Relations*. pp.512-532.
- Cook, E, dan Kelley, T. 1991. "An International Comparison of Audit Time Budget Pressures: The United States and New Zealand". *The Woman CPA*, Spring, pp.25-30
- Cook. E & Kelly T. 1988. "Auditor Stress and Time Budget". *The CPA Journal*, pp.83-86
- Coram, Paul, Ng, Juliana dan R.Woodliff David. 2004. "The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Act Under Time Budget Pressure". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 23(2), pp. 159-167.
- Dalton, T. Dan Kelley, T. 1997. "A Comparison of Dysfunctional behaviors by Tax Accountants and Auditors Under Time Budget Pressure". *Advances in Accounting*. 15, pp.193-208.
- Daromes, E.F.2006. *Pengaruh Keadilan Organisasional terhadap Intensitas Turnover Auditor Pada Kantor Akuntan Publik Di Indonesia*. Tesis UNDIP (tidak dipublikasikan).
- Davidson, R. Dan D. Neu. 1993. " A Note on the Association Between Audit Firm Size and Audit Quality ". *Contemporary Accounting Research*. 9, pp.479-488.
- DeAngelo, L.E. 1981. " Auditor Size and Audit Quality ". *Journal of Accounting and Economics*. 3, pp.183-199.
- De Coster, D & Fertakis, J. 1968. "Budget Induce Pressure and its Relationship to Supervisor Behavior". *Journal of Accounting Research*. pp.237-246.
- DeZoort, F.T. dan Lord, A.T. 1997. "A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting". *Journal of Accounting Literature*. 16, pp.28-85.

- Dillman, D.A.1978. *Mail and Telephone Surveys: The Total Design Method*. (New York: John Wiley).
- Dirsmith, M.W. dan Covaleski, M.A.1985. "Informal Communications, Nonformal Communications and Mentoring in Public Accounting Firms". *Accounting, Organizations and Society*. 10(2),pp.149-169.
- Earl,M.J.dan Hopwood, A.G. 1981. From Management Information to Information Management. in H.C. Lucas Jr et al.(Eds) *The Information Systems Environment* (Amsterdam: North-Holland).
- Eden, D.1982. "Critical Job Events, Acute Stress, and Strain: a Multiple Interrupted Time Series". *Organizational Behavior and Human performance*. 30, pp.312-329.
- Emmanuel, C.D., Otley dan K. Merchant. 1990. *Accounting For Management Control*, London: Chapman and Hall.
- Fischer, J. 1995. " *Use of Non – Financial Performance Measures* ". In Young M (Ed), *Readings in Management Accounting*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Fischer, M.J. 1996. "Real-izing the Benefits of New Technologies as a Source of Audit Evidence: an Interpretive Field Study". *Accounting, Organizations and Society*. 21, pp.219-242.
- Fleishman, F.E A & Peters, D.R. 1962. "Interpersonal Value, Leadership Attitudes and Manajerial "Succes". *Personel Psycology*. p.127-143.
- Fleishman, E.A. dan Harris, E.F. 1992. "Patterns of Leadership Behavior Related to Employee Grievances and Turnover". *Personnel Psycology*. pp.43-56.
- Govindarajan, V. 1984. "Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: an Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening variable". *Accounting, Organizations and Society*. 9(2), pp.125-135.
- Govindarajan, V. 1986. " Impact of Participation in the Budgetary Process on managerial Attitudes and Performance". *Univer-Salistic and Contingency Perspetive'*, *Decision Sciences*, p. 496-516.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L. dan Black, W.C. 1995. *Multivariate Data Analysis With Readings*. 4th edn (Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall).
- Hanlon, G. 1994. *The Commercialisation of Accountancy: Flexible Accumulation and the Transformation of the Service Class* (Basingstoke: Macmillan).

- Harrison, G.L. 1993. "Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluation Style, The Influence of National Culture and Personality". *Accounting, Organizations and Society*. 18, 319-339.
- Hartmann, F.G.H. 2000. "The Appropriateness of RAPM: Toward the Further Development of Theory". *Accounting, Organizations and Society*. 25, pp.451-482.
- Hartmann, Frank, Naranjo, David dan Roldan, L.Jose. 2005. Leadership Styles and the Use of Accounting Performance Measures: Test of a Causal Model Using PLS. *Department of Financial Management*. RSM Erasmus University The Netherlands.
- Hanson. E.I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April, p. 239-243.
- Heriningsih. 2001. *Penghentian Premature atas Prosedur Audit: Sebuah Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik*. Tesis UGM (Tidak Dipublikasikan).
- Herrbach, O. 2002. (Maybe) Not That Dysfunctional After All: Audit Quality Reduction behaviors and the Evolution of Auditing Methods. Paper Presented at the 25th EAA Conference, Copenhagen, 25-27 April 2002.
- Hirst, M.K. 1981. "Accounting Information and the Evaluation of Subordinate performance: a Situational Approach". *The Accounting review*, 56(4), pp.771-784.
- Hirst, M.K. 1987. "The Effects of Setting Budget Goals and Task Uncertainty on Performance: a Theoretical Analysis". *The Accounting Review*. 62(4), pp.774-784.
- Hofstede, G. 1968. *The of Budget Control How Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them*. Van Gorcum. Netherlands.
- Hopwood, A.G. 1972. "An Empirical Study of The Role of Accounting Data in Performance Evaluation". *Journal of Accounting Research*. pp. 156-182.
- Hopwood, A.G. 1974a. *Accounting and Human Behavior* (London: haymarket Publishing).
- Hopwood, A.G. 1974b. "Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation". *The Accounting Review*. 49 (July), pp.485-495.
- Hopwood, A.G. 1976. *Accounting and Human Behavior*. (London: Haymarket)

- Imam, Ghozali. 2002. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Indriantoro, N. dan Supomo, B. 1999. *Metode penelitian Bisnis: Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Ed.1, Yogyakarta: BPF.
- Jaworski, J.B. dan Young, M.S. 1992. “Dysfunctional Behavior and Management Control: an Empirical Study of Marketing Managers “. *Accounting, Organizations and Society*. 17(1), pp.17-35.
- Jiambalvo, J. Dan Pratt, J. 1982. “Task Complexity and Leadership Effectiveness in CPA Firms”. *The Accounting Review*. 57(4), pp.734-750.
- Kaplan, R.S. dan Norton, D.P. 1992. The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*. pp.71-79
- Kelley, T dan Margheim. L. 1990. “The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variable on Dysfunctional Behavior”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. pp.21-41.
- Kelley, T., Margheim, L dan Pattison, D. 1999. “Survey on the Differential Effects of Time Deadline Pressure Versus Time Budget Pressure on Auditor Behavior“. *The Journal of Applied Business Research*. 15(4), pp.117-128.
- Kelley, T dan Seiler. S,E. 1982. “Auditor Stress and Time Budgets”. *The CPA Journal*. (December), pp. 24-34.
- Kenis, Izzetin.1979. “The Effect of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance”. *The Accounting Review*. (October). 54(4), pp.707-721.
- Kren Leslie. 1992. “ Budgetary Participation and Managerial Performance the Impact of Information and Enviromental Volatility “. *The Accounting Review*. 67(3).
- Lee, T. 1993. *Corporate Audit Theory* (London: Chapman & Hall).
- Lightner, S.M., Adam,S.J dan Lightner, K.M. 1982. “ The Influence of Situational, Ethical and Expectancy Theory Variables on Accountants ‘Underreporting Behavior’. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. pp.1-12.
- Lighter. S M, Leisenring J.J dan Winter A J. 1983. “Undereporting Chargable Time”. *Journal of Accounting*. p.53-57.

- Lin, K.Z., Frazer, I.A.M. dan Hatherly, D.J. 2003. "Auditor Analytical Review Judgment: a Performance Evaluation". *British Accounting Review*. 35(1), pp.19-34.
- Maciariello, J.A. dan C.J. Kirby. 1994. *Management Control Systems Using Adaptive Systems to Attain Control*. NJ: PrenticeHall.
- Macintosh, N.B. 1985. *The Social Software of Accounting and Information Systems* (Chichester: John Wiley).
- Malone, C.F. dan Roberts, R.W. 1996. "Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 15(2), pp.49-64.
- Maryanti, Puji. 2005. *Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jawa)*. Tesis S2 Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Masterpaper LLC, USA. 2006. http://www.materpapers.com/Building_Theory_2.php.
- Mas'ud, Fuad. 2004. *Survey Diagnosis Organisasional: Konsep dan Aplikasi*. Badan Penerbit UNDIP, Semarang.
- Matteson, M.T. dan Ivancevich, J.M. 1987. *Controlling Work Stress* (San Francisco, Jossey-Bass).
- McNair, C.J. 1987. The Effects of Budget Pressure on Auditors. Phd Dissertation. Columbia University, New York (Unpublished).
- McNair, C.J. 1991. "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior". *Accounting, Organizations and Society*. 16(7), pp.635-653.
- McNamara, M. Shaum, Mclahlan, Taylor dan Liyanarachchi, Gregory. 2005. Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behavior Within an Occupational Stress Model. *Departement of Accountancy and Business Law*, University of Otago.
- Merchant, K. 1985. "Budgeting and The Propensity to Create Budget Slack". *Accounting, Organizations and Society*. 10(2), pp.201-210.
- Milani K. 1975. "The Relationship Participation in Budgeting : Setting to Industrial Supervisor Performance and Atitude : A Field Study". *The Accounting Review*. April 50(2), pp.274-284.

- Moer, F. 2005. "Discretion and Bias in performance Evaluation: The Impact of Diversity and Subjectivity". *Accounting, Organization and Society*. 30, 67-80.
- Neter, J., Wasserman, W. Dan Kutner, M.W. 1985. *Applied Linear Statistics* (Homewood, IL: Irwin).
- Otley, D.T. 1978. "Budget Use and Managerial Performance". *Journal of Accounting research*. 16(1), pp.122-149.
- Otley, D.T. 1994. "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework". *Management Accounting Research*. 5, pp.289-299.
- Otley, D.T. dan Berry, A.J. 1980. "Control, Organization and Accounting". *Accounting, Organizations and Society*. 5, pp.231-246.
- Otley, D.T. dan Pierce, B.J. 1995. "The Control Problem in Public Accounting Firms: an Empirical Study of The Impact of Leadership Style". *Accounting, Organizations and Society*. 20(5), pp.405-420.
- Otley, D.T. dan Pierce, B.J. 1996a. "The Operations of Control Systems in Large Audit Firms: an Empirical Investigation". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 15(Fall), pp.65-84.
- Otley, D.T. dan Pierce, B.J. 1996b. "Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents". *Accounting, Auditing and Accountability*. 9 (Spring), pp.31-58.
- Palmrose, Z.V. 1988. " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality". *The Accounting Review*. pp.55-73.
- Parker, L.D., Ferris, K.R. dan Otley, D.T. 1989. *Accounting For Human Factor* (Sydney: Prentice Hall).
- Patton, M.Q. 1990. *Qualitative Evaluation and Research Methods*, 2nd edn (Beverly Hills, CA: Sage).
- Pierce, B. dan Sweeney, B. 2003. "Auditors Responses to Cost Controls". *Irish Accounting Review*. 10(1), pp.45-68.
- Pierce, B. dan Sweeney, B. 2004. "Cost-Quality Conflict in Audit Firms: an Empirical Investigation". *European Accounting Review*. 13(3), pp.415-441.
- Power, M.K. 2003. "Auditing and the Production of legitimacy". *Accounting, Organizations and Society*. 28, pp.379-394.

- Pratt, J & Jiambalvo, J. 1981. "Relationship Between Leader Behavior and Audit Team Performance". *Accounting, Organization and Society*. pp.133-143.
- Pratt, J & Jiambalvo, J. 1982. "Determinants of Leader Behavior in an Audit Environment". *Accounting, Organization and Society*. pp. 369-379.
- Raghunatan, B. 1991. "Premature Signing-off Audit Procedure: an Analysis". *Accounting Horizons*. pp. 71-79.
- Reinstein, A.R. dan Smith, J.E. 1983. "CPA Firm's Performance: Appraisal Procedures". *The CPA Journal*. 9, pp.48-55.
- Rhode, J.G. 1978. The Independent Auditor's Work Environment: a Survey. CAR research Study No.4, Summaried in: *Commision on Auditor's Responsibilities (CAR): Report, Conclusions and Recommendations* (new York: AICPA).
- Rich, J. S., Solomon, I. Dan Trotman, K. 1997. "Multi-Auditor Judgement/ Decision Making Research: a Decade later". *Journal of Accounting Literature*. 16. pp.86-126.
- Robertson, C. Jesse. 2005. The Effects of Superiors Preference and Information Source on Auditor Judgement Under Time Deadline Pressure. *Ph.D. Candidate*, The University of Alabama.
- Robbins, P.S. 2001. *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, Applications 7th*. NJ: Prentice-Hall
- Roslender, R. 1992. *Sociological Perspectives on Modern Accountancy* (London: Routledge).
- Setianingsih N. 2004. *Hubungan Profesionalisme, Konflik Organisasional-Profesional dengan Work Outcome (Studi Empiris Pada Staf Akuntan KAP di Pulau Jawa)*. Tesis UNDIP (tidak dipublikasikan).
- Shields, J.F dan Shield, M. D. 1998. "Antecedents of Participative Budgeting". *Accounting, Organizations and Society*. 23(1), pp.49-76.
- Siegel, G. & H.R Marconi. 1989. *Behavioral accounting*, Cincinnati, Ohio : South Western Publishing Co.
- Soeters, J. Dan Schreuder, H. 1998. "The Interaction Between National and Organizational Cultures in Accounting Firms". *Accounting, Organizations and Society*. 13(1), pp. 75-85.

- Solomon, I. Dan Brown, C. 1992. "Auditors Judgement Under Time Pressure: An Agenda for Research and an Illustration". *In Auditing Symposium XI: Preceedings of the 1992. Deloitte and Touche / University of Kansas Symposium on Auditing Problems.* pp.73-91.
- Soobaroyen, T. 2006. "Management Control Systems and Dysfunctional Behavior: an Empirical Investigation ". *Working Paper.* pp.1-43.
- Stogdill. R.M. 1974. *Handbook of Leadership : a Survey of Theory and Research* (New York : The Free Press).
- Surya, Darma. 2002. *Pengaruh Gaya kepemimpinan dan ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan Terhadap Dysfunctional pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia.* Tesis UNDIP (tidak dipublikasikan).
- Sweeney, B. Dan Pierce, B. 2004. "Management Control in Audit Firms: a Qualitative Examination". *Accounting, Auditing & Accountability Journal.* 17(5), pp.779-812.
- Titman, S. Dan B.Trueman. 1986. "Information Quality and the Evaluation of New Issues ". *Journal of Accounting and Economics.* 8, pp.159-172.
- Tosi, H.L., Rizzo, J.R. & Carrol S.J. 1994. *Managing Organizational Behavior.* Oxford: Blackwell Business.
- Willet, C dan Page, M. 1996. "A survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants". *British Accounting Review.* 28(2), pp.101-120.
- Winograd, B. N., Gerson, J.S. dan Berlin, B.L. 2000. "Audit Practices of PricewaterhouseCoopers". *Auditing: A Journal of Parctice & Theory.* 19 (Fall), pp.175-182.
- Yulk. G. 1989. "Manajerial leadership : a Review of Theory and Research". *Journal of Manajement.* p. 251-289.
- Vroom, V.H. dan Jago, A.G. 1988. *The New Leadership: Managing Participation in Organizations.* Englewood Cliffs, NJ: Prntice Hall