

6

PERILAKU DISFUNGSIONAL AKIBAT TEKANAN ANGGARAN WAKTU (STUDI EMPIRIS DI LINGKUNGAN BADAN PENGAWASAN DAERAH TINGKAT I DAN TINGKAT II PROPINSI MALUKU)

Christina Sososutiksno
Universitas Pattimura Ambon

Abstract

This study examined dysfunctional behaviour due to time budget pressure which it behaviour consist of premature sign-off, under-reporting of time, and audit quality reduction behavior. The respondents are staff at BAWASDA Level I and II on Moluccas Province. The sampling method used is purposive sampling. In total 60 questionnaires were distributed, 54 can be used in analysis, for response rate of 86,6 percent. Using simple regression model and helped by SPSS (Statistical Program For Social Science) Program. The result of this study indicates that time budget pressure has influence to behavior of premature sign-off, under-reporting of time, and audit quality reduction behavior.

Keywords: dysfunctional behaviour (premature sign off, under-reporting of time, audit quality reduction behavior), time budget pressure

PENDAHULUAN

Auditing merupakan aktivitas yang mengintensifkan tenaga kerja sehingga cara terbaik untuk mengendalikan kos yang efektif adalah melalui pengendalian waktu, dan tekanan anggaran sebagai gambaran normal dari sistem pengendalian auditor. Laporan dari *the Commission on Auditors' Responsibilities Report (CAR)* tahun 1978 menyatakan bahwa tekanan waktu yang luar biasa adalah salah satu penyebab yang paling pervasif dari kegagalan audit. Dalam konteks auditing, pengendalian perilaku dan output hanya mempunyai manfaat yang terbatas. Walaupun beberapa perilaku yang relevan dapat dimonitor, perilaku yang paling penting umumnya tidak dapat diamati.

Kualitas audit oleh kesesuaian proses yang diikuti dan tidak dapat ditentukan ditaksir dalam output yang dapat diukur. Pengendalian input juga mempunyai manfaat terbatas karena pengendalian ini hanya diterapkan pada bidang yang terbatas dan perlu diseimbangkan dengan prosedur penjamin kualitas yang lain. Karenanya, beban pengendalian yang utama terletak pada pengendalian personal dan sosial. Penelitian yang dilakukan oleh Virna (2001) telah membuktikan adanya hubungan antara perilaku disfungsi auditor dan tekanan yang diciptakan oleh sistem pengendalian yang ada pada Kantor Akuntan Publik. Tekanan ini menyebabkan perilaku disfungsi yaitu: 1) *premature sign-off (PMSO)*, 2) *under-reporting of time (URT)*, 3) *audit quality reduction behaviour (AQRB)*.

Penelitian yang dilakukan oleh Kelley dan Margheim (1990) menunjukkan bahwa perilaku disfungsional auditor diukur berdasarkan anggaran yang ketat pada tingkat yang berbeda. Perilaku disfungsional dapat terjadi pada tingkat anggaran waktu yang sangat mudah atau sangat sulit dicapai. Perilaku disfungsional cenderung meningkat sebanding dengan meningkatnya tekanan anggaran (Cook dan Kelley, 1988). Perilaku disfungsional yang lebih rendah pada tingkat sangat tinggi atas tekanan anggaran lebih memungkinkan mengarah pada perasaan kecewa dan kelalaian terhadap etika dan kualitas pekerjaan.

Kualitas pekerjaan auditor berhubungan dengan kualifikasi keahlian, ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan, kecukupan bukti pemeriksaan yang digunakan untuk mendukung pendapat auditor dan sikap independensinya terhadap klien. Sebagai suatu profesi, waktu yang digunakan untuk melakukan pekerjaannya dianggap sebagai waktu profesional dan auditor diharapkan dapat memenuhi tekanan anggaran yang telah disusun dalam setiap tugasnya. Jika auditor dapat melaksanakan pekerjaannya secara profesional maka laporan audit yang dihasilkan akan berkualitas.

Perkembangan terakhir dalam bidang pengauditan memperlihatkan sinyal ketidakpuasan terhadap kualitas audit. Berbagai kritik menciptakan kebutuhan dan dorongan untuk meningkatkan kualitas audit atau hasil pemeriksaan. Hal ini juga terjadi pada sektor pemerintahan yang dinilai kurang memberikan pelayanan dan kinerja yang baik bagi masyarakat.

Badan Pengawasan Daerah sebagai obyek dalam penelitian ini diharapkan mampu menjadi lembaga pemeriksa yang bebas dan mandiri. Untuk melaksanakan tugas dan fungsinya, pegawai yang berada pada Badan Pengawasan Daerah memerlukan kecakapan, profesionalisme, sikap mental, tekad, dan semangat yang memadai dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab.

Bertolak dari latar belakang di atas, peneliti tertarik untuk mengadakan penelitian pada Badan Pengawasan Daerah Propinsi Maluku untuk mengetahui dengan pasti apakah tekanan anggaran waktu yang dihadapi pegawai-pegawai yang melaksanakan pemeriksaan baik pada daerah tingkat I maupun daerah tingkat II berpengaruh terhadap munculnya perilaku disfungsional?

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Tekanan Anggaran Waktu

Target yang terukur dan spesifik merupakan elemen penting dalam system pengendalian manajemen yang efektif (Emmanuel et al., 1990). Adanya target yang ditetapkan pada tingkat kesulitan yang tepat sangat penting dalam mendukung evaluasi kinerja dan perencanaan yang diperlukan atas tindakan koreksi.

Tekanan anggaran merupakan gambaran normal dari sistem pengendalian auditor. Tekanan yang dihasilkan oleh anggaran waktu yang sangat ketat secara konsisten berhubungan dengan perilaku disfungsional. Tekanan anggaran waktu adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat dan kaku. Pada sektor pemerintahan, program yang ditetapkan biasanya menurut undang-undang dan terikat dengan peraturan perundang-undangan yang lebih spesifik dibanding sektor swasta. Dalam hal ini, peraturan perundang-undangan telah menetapkan siapa yang harus mengerjakannya,

tujuan yang harus dicapai, kelompok masyarakat yang memperoleh manfaat, berapa banyak biaya yang harus dikeluarkan serta untuk apa saja biaya itu boleh dikeluarkan.

Perilaku Disfungsional

Beberapa penelitian menunjukkan kecenderungan auditor untuk melakukan penghentian langkah audit tanpa meneruskan pekerjaan tersebut secara aktual dimotivasi oleh fakta bahwa *premature sign-off* mengurangi kualitas audit secara langsung dan tidak konsisten dengan tanggung jawab etis profesi akuntansi. Menurut Dale E. Marxen (1990), *premature sign-off* atas prosedur audit merupakan suatu keadaan yang menunjukkan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah yang diperlukan dalam prosedur audit tanpa menggantinya dengan langkah yang lain.

Raghunathan (1991) menemukan bahwa auditor memandang tekanan anggaran waktu sebagai penyebab yang signifikan terhadap AQRB (*audit quality reduction behavior*). AQRB didefinisikan sebagai tindakan yang diambil auditor untuk mengurangi efektivitas pengumpulan bukti selama perjanjian. Efektivitas audit ini berpengaruh karena auditor memilih untuk tidak melakukan langkah program audit sama sekali dan atau melakukan langkah program audit dengan lengkap. Selanjutnya Leightner et al., (1982) menyimpulkan bahwa kemampuan untuk dapat memenuhi anggaran mempengaruhi auditor untuk melakukan *under reporting of time* (URT). URT terjadi ketika auditor menyelesaikan pekerjaan yang dibebankan dengan waktu pribadi mereka dan perilaku ini biasanya dimotivasi oleh keinginan untuk menghindari atau meminimumkan anggaran yang berlebihan (Leightner et al., 1982,1983). Adapun hipotesis yang dapat diajukan dalam penelitian ini adalah: *Tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap perilaku disfungsional yang dicirikan oleh perilaku premature sign off (PMSO), under-reporting of time (URT), dan audit quality reduction behavior (AQRB).*

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Badan Pengawasan Daerah Tingkat I dan Tingkat II Propinsi Maluku, dengan unit analisis adalah pegawai yang melakukan fungsi pemeriksaan. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan teknik *non probabilistic sampling* khususnya *purposive sampling* yaitu pengambilan sampel yang setiap elemen dalam populasi tidak memiliki probabilitas yang sama untuk menjadi sampel, hanya yang memenuhi kriteria peneliti saja (Cooper dan Emory, 1995). Kriteria peneliti adalah pegawai-pegawai yang telah bekerja minimal satu tahun dan pernah melakukan fungsi pemeriksaan.

Variabel Penelitian

Variabel dalam penelitian ini terdiri dari variabel dependen berupa perilaku disfungsional yang meliputi tiga perilaku yaitu *premature sign-off* (PMSO), *under-reporting of time* (URT), dan *audit quality reduction behavior* (AQRB) dan variabel independen adalah tekanan anggaran waktu.

Pengukuran variabel dependen dan variabel independen dilakukan dengan menggunakan skala Likert. Untuk variabel dependen yaitu perilaku disfungsional yang meliputi

perilaku PMSO diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Raghunathan (1991) dan Sucahyo (2001) dengan 10 (sepuluh) item pertanyaan. Sedangkan perilaku URT diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Leightner et al., (1983) yang terdiri dari 6 (enam) item pertanyaan, dan perilaku AQRB diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Alderman dan Deitrick (1982); Kelley dan Margheim (1987, 1990) yang terdiri dari 6 (enam) item pertanyaan. Untuk variabel independen yaitu tekanan anggaran waktu diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Kelley dan Seiler (1982); Kelley dan Margheim (1990) yang terdiri dari 3 (tiga) item pertanyaan.

Pengumpulan Data

Data berasal dari data primer yang diperoleh melalui pelaksanaan metode survei yaitu dengan penyebaran kuesioner. Penyebaran kuesioner ditujukan pada pegawai-pegawai yang bekerja pada Badan Pengawasan Daerah Tingkat I dan Tingkat II Propinsi Maluku. Studi kepustakaan juga dilakukan untuk meneliti literatur-literatur yang berkaitan dengan penelitian ini.

Teknik Analisis Data

Setelah data dikumpulkan maka data diuji dengan menggunakan uji validitas dan uji reliabilitas untuk mengukur kualitas data yang diperoleh dalam suatu penelitian (Indriantoro dan Supomo, 1999). Uji validitas dilakukan dengan menggunakan *factor loading* dan uji reliabilitas dengan menggunakan *cronbach alpha*. Metode analisis data yang akan digunakan adalah analisis regresi sederhana untuk meneliti pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional pegawai Badan Pengawasan Daerah Tingkat I dan Tingkat II Propinsi Maluku.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengujian Validitas, Reliabilitas, Normalitas

Uji validitas dengan menggunakan *factor loading* menunjukkan hasil sebagai berikut: Variabel tekanan anggaran waktu dengan skor total berkisar 0,585 - 0,935; variabel *premature sign off* (PMSO) dengan skor total berkisar 0,546 - 0,938; variabel *under-reporting of time* (URT) dengan skor total berkisar 0,650 - 0,874; variabel *audit quality reduction behavior* (AQRB) dengan skor total berkisar 0,623 - 0,857. Semua variabel diukur pada tingkat signifikansi 0,05.

Uji reliabilitas dengan koefisien *cronbach alpha* menunjukkan bahwa variabel tekanan anggaran waktu (TAW) sebesar 0,585; variabel *premature sign off* (PMSO) sebesar 0,658; variabel *under-reporting of time* (URT) sebesar 0,617; variabel *audit quality reduction behavior* (AQRB) sebesar 0,586. Semua variabel diukur pada tingkat signifikansi 0,05. Hasil pengujian validitas dan reliabilitas yang telah dilakukan menunjukkan konstruk-konstruk dari variabel penelitian cukup andal dan sah untuk digunakan dalam analisis yaitu *factor loading* yang rata-rata lebih besar dari 0,30 dan koefisien alpha yang lebih besar dari 0,50 (Hair et al., 1998). Secara ringkas dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1.
Hasil Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

Variabel	Jumlah Item	Validitas	Reliabilitas
TAW	3	0,752 - 0,935	0,585
PMSO	10	0,546 - 0,938	0,658
URT	6	0,650 - 0,874	0,617
AQRB	6	0,623 - 0,857	0,586

Hasil pengujian normalitas dengan menggunakan teknik *kolmogorov-Smirnov test* menunjukkan variabel tekanan anggaran waktu (TAW) sebesar 0,219; variabel *premature sign off* (PMSO) sebesar 0,242; variabel *under-reporting of time* (URT) sebesar 0,759; variabel *audit quality reduction behavior* (AQRB) sebesar 0,639. Hasil ini menunjukkan bahwa tingkat signifikansi lebih besar dari 0,05 yang berarti data berdistribusi normal. Output statistik hasil uji normalitas dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Uji Normalitas

Variabel	Nilai Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sign (2 tailed)
TAW	1,051	0,219
PSMO	1,027	0,242
URT	0,671	0,759
AQRB	0,743	0,639

Pengujian Hipotesis

Penelitian ini merupakan penelitian empiris dengan menggunakan kuesioner. Jumlah kuesioner yang disebar sebanyak 60 eksemplar dan hanya 56 eksemplar yang kembali, 2 diantaranya tidak dapat dipakai untuk analisis karena rusak. Tabel 3 menunjukkan hasil uji koefisien determinasi dan koefisien regresi.

Tabel 3.
Hasil Uji Koefisien Determinasi dan Koefisien Regresi

Model Regresi	Koefisien Determinasi	Koefisien Regresi
TAW → PMSO	0,074	4,133 ($p=0,047$)
TAW → URT	0,089	5,085 ($p=0,028$)
TAW → AQRB	0,075	4,192 ($p=0,046$)

Berdasarkan hasil analisis dengan menggunakan regresi linear sederhana dengan model $Y = a + bX + e$, diperoleh: 1) persamaan regresi $Y = 13,054 + 1,147X$, untuk menunjukkan pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku PMSO; 2) persamaan regresi $Y = 8,229 + 0,852X$, untuk menunjukkan pengaruh TAW terhadap perilaku URT; dan 3) persamaan

regresi $Y = 9,754 + 0,754X$, untuk menunjukkan pengaruh TAW terhadap AQRB. Dari model regresi didapatkan koefisien determinasi (R^2) berturut-turut untuk masing-masing persamaan adalah 0,074; 0,089; dan 0,075 artinya variabel perilaku disfungsional yang dicirikan oleh tiga perilaku yaitu PMSO, URT, dan AQRB sebagai variabel dependen hanya dapat dijelaskan oleh variabel independen yaitu TAW masing-masing sebesar 7,4%; 8,9%; dan 7,5% sedangkan sisanya dijelaskan oleh faktor lain. Ini berarti bahwa TAW bukan satu-satunya faktor yang dapat mempengaruhi munculnya perilaku disfungsional pada pegawai Badan Pengawasan Daerah Tingkat I dan Tingkat II Propinsi Maluku. Hal ini mendukung pendapat Cooper et al., (2001) bahwa terdapat beberapa sumber *strain* dan *stressor* yang berhubungan dengan lingkungan pekerjaan seperti beban kerja, kemenduaan peran, gaya kepemimpinan, promosi dan kesenjangan partisipasi. Oleh karena itu, Pierce dan Sweeney (2004) dan Sweeney dan Pierce (2004) menggunakan suatu perspektif pengendalian manajemen dan memperluas literatur tekanan anggaran waktu menjadi area yang lebih luas bagi literatur tekanan jabatan.

Hasil uji koefisien regresi secara bersama-sama (uji F) masing-masing untuk setiap persamaan yang diperoleh adalah 4,133 ($p=0,047$); 5,085 ($p=0,028$); dan 4,192 ($p=0,046$) artinya variabel independen yaitu tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu perilaku disfungsional yang dicirikan oleh tiga perilaku yaitu PMSO, URT, dan AQRB.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian sebelumnya yang membuktikan bahwa auditor menerima tekanan anggaran sebagai penyebab utama perilaku disfungsional (Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Seiler, 1982; Leightner et al., 1982, 1983; Otley dan Pierce, 1996a) dan hasil penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Raghunathan (1991) yang membuktikan bahwa praktik penghentian prematur atas prosedur audit sering dilakukan oleh auditor terutama dalam kondisi tekanan anggaran dan 55% responden pernah melakukan penghentian prematur dan praktik ini paling umum terjadi pada tahap prosedur analitis.

Penelitian ini memperkuat pendapat bahwa perilaku disfungsional terjadi dalam situasi di mana individu memandang diri mereka sendiri kurang mampu mencapai *outcome* yang diharapkan atau dipikirkan melalui upaya mereka sendiri (Gable dan Dangelo, 1994; Donnelly et al., 2003). Artinya, perilaku disfungsional yang dilakukan auditor muncul karena ketidaksesuaian antara lingkungan kerja audit yang dihadapi dengan unsur kognitif dalam diri auditor berupa setiap pengetahuan, opini, atau apa yang dapat dipercaya mengenai lingkungan, diri sendiri atau perilaku. Hal ini sejalan dengan Teori Disonansi Kognitif yang mengemukakan bahwa seseorang diisyaratkan oleh tuntutan pekerjaannya untuk mengatakan atau melakukan hal-hal yang berlawanan dengan sikap pribadi dan cenderung memodifikasi sikapnya agar sesuai dengan kondisi dari apa yang telah dikatakan atau dilakukan olehnya (Ikhsan dan Ishak, 2005).

SIMPULAN

Penelitian ini merupakan penelitian empiris yang bertujuan untuk menguji pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku disfungsional yang dicirikan oleh tiga perilaku yaitu PMSO, URT, dan AQRB. Hasil analisis dan pengujian hipotesis menunjukkan bahwa tekanan

anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional yang dicirikan oleh tiga perilaku yaitu PMSO, URT, dan AQRB. Hasil pengujian membuktikan bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional namun pengaruhnya hanya di bawah 10% dan selebihnya dipengaruhi oleh faktor lain seperti faktor lingkungan kerja lain dan faktor personal. Dengan demikian, desain sistem pengendalian formal harus dikombinasikan dengan pengendalian informal untuk dapat memotivasi anggota-anggota organisasi berperilaku positif bagi kemajuan organisasi.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, prosedur audit yang digunakan sebagai alat ukur untuk menguji terjadinya perilaku *premature sign off* hanya terbatas pada prosedur perencanaan audit dan prosedur pekerjaan lapangan sehingga kurang membuktikan secara menyeluruh prosedur yang digunakan dalam proses audit. Kedua, penelitian ini hanya dilakukan pada organisasi public yang mungkin saja dapat memberikan hasil yang berbeda jika diterapkan pada bentuk organisasi lain.

REFERENSI

- Alderman, CW dan Deitrick JW. 1982. Auditors Perceptions of Time-Budget Pressure and Premature Sign-Off: A Replication and Extension, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2.
- Cook E dan Kelley T. 1988. Auditor Stress and Time Budget, *The CPA Journal*, July.
- Cooper RD, dan Emory CW. 1995. *Business Research Methods*, Fifth Edition, Richard D. Irwin, Inc.
- Cooper CL, Dewe PJ dan O'Driscoll M P. 2001. *Organizational Stress: A review and critique of theory, research, and applications*, Thousand Oaks, California: Sage Publications.
- Donnelly DP, Jeffrey JQ dan David O. 2003. Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics, *Journal of Behavioral Research In Accounting* : Vol. 15.
- Emmanuel C, Otley D, dan Merchant K. 1990. *Accounting for Management Control*, Chapman & Hall, London.
- Gable M dan Dangelo F. 1994. Locus of Control, Machiavellianism, and Managerial Job Performance, *The Journal of Psychology*, 128, pp. 599-608.
- Hair JF, Anderson RE, Tatham RL dan Black WC. 1998. *Multivariate Data Analysis*, Fifth Edition, New Jersey, Prentice Hall, Inc.
- Indriantoro, dan Bambang Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE-Yogyakarta.

- Ikhsan A dan Muhammad I. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Kelley T dan Margheim L. 1987. The Effect of Audit Billing Arrangement on Under-reporting of time and Audit Quality Reduction Acts, *Advances in Accounting*, Vol.5.
- Kelley T dan Margheim L. 1990. The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9.
- Kelley T dan Seiler RE. 1982. Auditor Stress and Time Budgets, *The CPA Journal*, Desember.
- Leightner SM Adams SJ dan Leightner KM. 1982. The Influence of Situational, Ethical and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behaviour, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.2.
- Leightner SM, Leiserving JJ dan Winters AJ. 1983. Under-reporting Chargeable Time, *The Journal of Accountancy*, January.
- Marxen DE. 1990. A Behavioral Investigation of time budget Preparation in a Competitive Audit Environment, *Accounting Horizons*, Juni.
- Otley DT dan Pierce BJ. 1996a. Audit Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9 (1), pp. 31-58.
- Pierce BJ and Sweeney B. 2004. Cost-Quality conflict in audit firms: An empirical investigation. *European Accounting Review*, 13 (1), pp. 415-441.
- Raghunathan B. 1991. Premature Sign-Off of Audit Procedure: An Analysis, *Accounting Horizon*, Juni, pp. 71-9.
- Sucahyo. 2001. Penghentian Prematur atas Prosedur Audit, *Tesis S2*, Program Pascasarjana Program Studi Akuntansi, UGM.
- Sweeney B. and Pierce BJ. 2004. Management control in audit firms: A qualitative examination. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17, (5), pp. 779-812
- Virna B. 2001. Perilaku Disfungsional Auditor akibat Tekanan Time Budget, *Skripsi S1*, Program Akuntansi, UGM.

Corresponding author:

Christina Sososutiksno, email: christina_sososutiksno@yahoo.com