

BAB II

LOCUS OF CONTROL, KINERJA DAN PERILAKU PENYIMPANGAN AUDIT

2.1. Teori Penyimpangan Perilaku Karyawan (*Workplace Deviant Behaviour*)

Konsep WDB merupakan perilaku sukarela yang secara signifikan melanggar norma-norma organisasi dan pada akhirnya mengancam kinerja organisasi, kinerja individu lainnya atau bahkan kedua-duanya (Bennett & Robinson, 2000). Perkembangan konsep WDB selanjutnya dipengaruhi oleh keberadaan target yang menjadi sasaran perilaku tindakan menyimpang karyawan.

Pada dasarnya, sasaran tindakan perilaku menyimpang dari karyawan dapat dibedakan menjadi dua yaitu sasaran kepada organisasi dan kepada anggota lain dari organisasi (Zottoli, 2003 dalam Djalantik & Sutjipto, 2006). Selain itu, konsep WDB dapat dibedakan menjadi beberapa kategori lebih rinci dan masih terkait dengan wujud perilaku yang ditujukan kepada organisasi dan individu lain di organisasi. Tipe-tipe tersebut adalah:

1. *Production Deviance*

Perilaku yang termasuk dalam *production deviance* adalah pulang atau meninggalkan pekerjaan lebih awal, mengambil waktu istirahat melebihi waktu semestinya, secara sengaja memperlambat penyelesaian tugas dan tidak efisien dalam menggunakan sumber daya organisasi. *Production deviance*

lebih mengarah kepada tindakan menyimpang yang ditujukan untuk menurunkan tingkat kinerja karyawan yang bersangkutan.

2. *Property Deviance*

Perilaku yang termasuk dalam *property deviance* adalah melakukan tindakan sabotase dan mencuri perlengkapan milik organisasi dan lebih mengarah kepada tindakan pengrusakan terhadap properti milik organisasi.

3. *Political Deviance*

Political deviance merupakan tindakan menyimpang yang cenderung mengarah kepada motif politis seperti lebih menunjukkan keberpihakan pada pihak-pihak tertentu dalam organisasi, menyebarkan informasi yang tidak benar dan menyesatkan, melakukan tuduhan kesalahan kepada individu lain.

4. *Personal Aggression*

Personal aggression lebih tertuju kepada sasaran individu lain dalam organisasi. Contoh dari tindakan menyimpang ini seperti melakukan tindakan penganiayaan dan mengancam rekan kerja lainnya.

Hudilburg (2005) dalam Djalantik & Sutjipto (2006) juga mengistilahkan tindakan menyimpang ini sebagai *antisocial behaviors*. Hudilburg membagi *antisocial behaviors* menjadi empat kategori yaitu *venting*, *dissipation*, *fatigue* dan *explosion*.

1. *Venting*

Venting adalah perilaku anti-sosial cenderung berbentuk verbal seperti menghina rekan kerja lain di depan umum atau mengucapkan kata-kata kasar.

2. *Dissipation*

Dissipation merupakan perilaku yang cenderung berupa tindakan pembalasan terhadap organisasi akibat adanya pelanggaran hak-hak atau karyawan merasa adanya tindakan ketidakadilan.

3. *Fatigue*

Fatigue menunjukkan perilaku karyawan yang terlalu terobsesi dengan emosi negatif dan cenderung bertahan dengan emosi negatif tersebut.

4. *Explosion*

Pada tipe ini, individu telah menunjukkan perilaku anti-sosial secara nyata dan menunjukkan emosi negatif yang berdasarkan kemarahan serta memungkinkan terjadinya tindak kekerasan.

Meskipun Zottoli dan Hudiburg memberikan penggolongan yang berbeda-beda namun perilaku menyimpang karyawan (WDB) didasari oleh adanya unsur emosi negatif dan memungkinkan timbulnya tindakan kekerasan yang tujuannya merusak keharmonisan hubungan organisasi dengan individu lainnya dalam (Djalantik & Sutjipto, 2006).

Selain itu, disimpulkan pula bahwa perilaku menyimpang pada dasarnya merupakan ekspresi karyawan akibat adanya bentuk pelanggaran dan ketidakadilan dari organisasi menyangkut pemenuhan hak-hak yang tidak optimal terutama setelah karyawan telah menyelesaikan kewajibannya sesuai dengan kehendak organisasi.

Turnley dan Feldman (2000) telah memasukkan perilaku menyimpang dan perilaku anti-sosial lainnya sebagai dampak dari terjadinya pelanggaran kontrak

psikologis. Akan tetapi, sebagian besar penelitian-penelitian sebelumnya mengenai kontrak psikologis tidak melibatkan aspek *workplace deviant behaviour* namun hanya menganalisa hubungan pelanggaran kontrak psikologis dengan persepsi karyawan bahwa telah terjadi pelanggaran kontrak psikologis tersebut.

Terkait dengan hal tersebut, ini dapat disebabkan oleh sulitnya memperoleh informasi tentang perilaku menyimpang karyawan. Pada periode awal dikembangkannya topik pelanggaran kontrak psikologis, keterkaitan emosi negatif yang mendasari perilaku menyimpang menjadi umum untuk dibahas dalam penelitian karena terbukti keterkaitan antara emosi negatif dan perilaku menyimpang karyawan memiliki hubungan yang signifikan. Hal ini telah diteliti dalam berbagai penelitian dan literatur menyangkut perilaku anti-sosial.

Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Turnley dan Feldman (1996), maka dibuktikan adanya keterkaitan antara pelanggaran kontrak psikologis dengan *workplace deviant behaviour*. Keterkaitan tersebut didasari oleh peran emosi negatif seperti kemarahan, kekecewaan dan stress yang terwujud dalam berbagai perilaku menyimpang karyawan di tempat kerja. Perilaku menyimpang tersebut dapat diarahkan kepada organisasi maupun kepada individu lain yang berada di lingkungan kerja. Dapat disimpulkan bahwa semakin sering terjadi pelanggaran kontrak psikologis maka *workplace deviant behaviour* akan semakin tinggi.

2.2. Kecurangan akuntansi

Dalam melaksanakan tugasnya, auditor harus mengikuti standar audit yang terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan serta kode etik akuntan. Dalam kenyataan di lapangan, auditor banyak melakukan penyimpangan-penyimpangan terhadap standar audit dan kode etik. Perilaku ini diperkirakan sebagai akibat dari karakteristik personal yang kurang bagus yang dimiliki seorang auditor.

Dampak negatif dari perilaku ini adalah terpengaruhnya kualitas audit secara negatif dari segi akurasi dan reliabilitas. Pelanggaran yang dilakukan auditor dalam audit dapat dikategorikan sebagai sebuah Penyimpangan Perilaku Dalam Audit (PPA). Ada berbagai faktor yang dapat menyebabkan penyimpangan perilaku dalam audit (PPA), diantaranya adalah karakteristik personal yang dimiliki auditor. Karakteristik personal dapat mempengaruhi baik secara langsung maupun secara tidak langsung terhadap penerimaan PPA. Karakteristik personal meliputi lokus kendali (*locus of control*), tingkat kinerja pribadi karyawan (*self rate employee performance*), keinginan untuk berhenti bekerja (*turn over intention*), harga diri dalam kaitannya dengan ambisi (*self esteem in relation to ambition*) dan komitmen pada organisasi (*organizational commitment*). Kecuali komitmen pada organisasi, seluruh karakteristik personal diatas memiliki hubungan langsung dengan tingkat penerimaan terhadap PPA. Komitmen pada organisasi memiliki hubungan tidak langsung dengan tingkat penerimaan terhadap PPA, dimana komitmen pada organisasi memiliki hubungan langsung dengan keinginan untuk berhenti bekerja.

SAS No 82 dalam Donnelly *et al* (2003) menyatakan bahwa sikap auditor menerima perilaku disfungsional merupakan indikator perilaku disfungsional aktual. *Dysfunctional Audit Behavior* merupakan reaksi terhadap lingkungan (Donnelly *et al*, 2003). Beberapa perilaku disfungsional yang membahayakan kualitas audit yaitu : *Underreporting of time, premature sign off, altering/replacement of audit procedure*. *Underreporting of time* menyebabkan keputusan personel yang kurang baik, menutupi kebutuhan revisi anggaran, dan menghasilkan *time pressure* untuk audit di masa datang yang tidak di ketahui.

Premature sign-off (PMSO) merupakan suatu keadaan yang menunjukkan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah audit yang diperlukan dalam prosedur audit tanpa menggantinya dengan langkah yang lain (Marxen, 1990 dalam Cristina, 2003). Graham (1985) dalam Shapero *et.al* (2003) menyimpulkan bahwa kegagalan audit sering disebabkan karena penghapusan prosedur audit yang penting dari pada prosedur audit tidak di lakukan secara memadai untuk beberapa item. Sedangkan *altering* atau *replacing of audit procedure* adalah penggantian prosedur audit yang seharusnya yang telah ditetapkan dalam standar auditing.

IAI (2001) menjelaskan kecurangan akuntansi sebagai: (1) *Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan* yaitu salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan, (2) *Salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva* (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian aktiva entitas

yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva entitas dapat dilakukan dengan berbagai cara, termasuk penggelapan tanda terima barang/uang, pencurian aktiva, atau tindakan yang menyebabkan entitas membayar barang atau jasa yang tidak diterima oleh entitas. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva dapat disertai dengan catatan atau dokumen palsu atau yang menyesatkan dan dapat menyangkut satu atau lebih individu di antara manajemen, karyawan, atau pihak ketiga. Dari perspektif kriminal, kecurangan akuntansi dikategorikan sebagai kejahatan kerah putih (*white-collar crime*). Kejahatan kerah putih dalam dunia usaha di antaranya berbentuk salah saji atas laporan keuangan, manipulasi di pasar modal, penyuapan komersial, penyuapan dan penerimaan suap oleh pejabat publik secara langsung atau tidak langsung, kecurangan atas pajak, serta kebangkrutan. Dari definisi-definisi di atas tampak perbedaan pengertian dari kecurangan akuntansi. IAI tidak secara eksplisit menyatakan bahwa kecurangan akuntansi merupakan kejahatan. Sebaliknya Sutherland (1940) sebagai pakar hukum menganggap kecurangan akuntansi sebagai kejahatan.

Hasil-hasil penelitian tentang kecurangan akuntansi, menunjukkan bahwa kecurangan akuntansi dipengaruhi oleh tingkat korupsi di suatu negara. Terdapat bukti empiris kecurangan akuntansi, baik di luar negeri, maupun di Indonesia.

2.3. Perilaku Reduksi Kualitas Audit

Sebagai tenaga profesional, auditor diwajibkan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama dalam melaksanakan audit (PSA No. 04, 2001). Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesionalnya dan harus mengungkapkan secara wajar kondisi perusahaan yang diaudit berdasarkan evaluasi terhadap bukti-bukti yang diperoleh selama proses audit. Dalam usaha memperoleh bukti audit kompeten yang cukup, maka sebelum melaksanakan audit KAP harus membuat dan menyusun program audit secara tertulis. Program audit merupakan kumpulan dari prosedur audit yang akan dilaksanakan selama proses audit.

Keberadaan perilaku reduksi kualitas audit (AQR) juga disebut "irregular auditing practice" dalam literatur merupakan bukti bahwa implementasi prosedur audit yang sesuai dengan program audit mungkin tidak selalu dapat dilaksanakan auditor. Suatu tindakan AQR didefinisikan "sebagai tindakan yang dilakukan auditor selama penugasan audit yang dengan sengaja mereduksi efektivitas pengumpulan bukti secara tidak tepat" (Malone dan Robert, 1996; dalam Weningtyas *et al*, 2007). Dengan demikian bukti yang dikumpulkan selama proses audit tidak dapat diandalkan, salah satu atau tidak memadai secara kualitas atau kuantitas. Bukti-bukti tersebut tidak cukup untuk memberi keyakinan yang memadai bagi auditor dalam mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan yang terpaut pada laporan keuangan.

Berbagai tipe umum perilaku AQR yang ditemukan dalam praktik audit (Kelley dan Margheim, 1990). Perilaku-perilaku tersebut adalah:

- a. Penghentian prematur atas prosedur audit. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan menghentikan secara prematur atau mengabaikan satu atau beberapa tahapan prosedur audit yang disyaratkan.
- b. Melakukan review yang dangkal terhadap dokumen klien. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memberi perhatian yang cukup atas keakuratan dan validitas dokumen klien.
- c. Tidak melakukan pengujian terhadap keseluruhan item dalam sampel. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak melaksanakan prosedur audit pada seluruh item sampel yang didesain dalam prosedur audit.
- d. Tidak menginvestigasi lebih lanjut item yang diragukan. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memperluas skop pengujian ketika terdeteksi transaksi yang mencurigakan atau yang tidak lazim.
- e. Menerima penjelasan klien yang lemah. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan menerima penjelasan klien sebagai substitusi atau pengganti suatu bukti yang tidak diperoleh selama proses audit.
- f. Tidak meneliti prinsip akuntansi yang diterapkan klien. Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak meneliti lebih lanjut kesesuaian perlakuan akuntansi yang diterapkan klien dengan prinsip akuntansi, meskipun auditor tidak yakin atas perlakuan akuntansi yang diterapkan klien.
- g. Mengurangi jumlah pekerjaan audit pada level yang lebih rendah dari yang disyaratkan dalam program audit.

Selain tipe umum tersebut beberapa peneliti menemukan bentuk lain dari perilaku AQR yang terjadi dalam praktik seperti; bias dalam pemilihan sampel, menetapkan tingkat pengendalian yang lebih tinggi dari yang seharusnya atas pekerjaan klien dan melakukan dokumentasi atas bukti-bukti audit pada level yang lebih rendah dari yang disyaratkan KAP tempat auditor bekerja.

Perilaku AQR merupakan masalah yang serius karena secara langsung mengancam kualitas audit (Otley dan Pierce, 1996). Sebagaimana dinyatakan oleh McNair (1991):

This type of behavior, namely a failure to exercise due care, can in the extreme undermine the integrity of the audit process. The inability to monitor true effort is perhaps the most critical exposure, or danger, faced by an audit management held accountable for audit integrity by the public.

Penelitian-penelitian yang terpancar dalam kurun waktu lebih 25 tahun mendokumentasikan auditor kadang-kadang melakukan tindakan AQR dalam praktik (misalnya, Alderman dan Deitrick, 1982; Margheim dan Pany, 1986; Kelley dan Margheim, 1990; McNair, 1991; Coram *et al.* 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Meskipun terdapat perbedaan dalam metode penelitian, ukuran sampel, waktu penelitian, dan lokasi seluruh penelitian tersebut menemukan bahwa efektivitas pelaksanaan audit kadang-kadang dikompromikan karena auditor memilih untuk tidak melaksanakan keseluruhan tahapan program audit secara utuh dan/atau secara lengkap.

Studi-studi yang lebih awal tentang perilaku AQR terutama difokuskan pada satu tipe utama perilaku URT yaitu PSO dengan menginvestigasi intensitas, bidang audit yang lebih rentan dihentikan secara prematur, serta faktor-faktor

yang berhubungan dengan PSO. Suatu temuan yang konsisten dari penelitian-penelitian yang ada adalah PSO terjadi dalam praktik dalam intensitas yang mengkhawatirkan, dan area audit yang lebih rentan dihentikan secara prematur adalah area audit dimana hanya sedikit dokumentasi kertas kerja. Faktor-faktor yang ditemukan berpengaruh terhadap PSO meliputi tekanan anggaran waktu, posisi auditor pada KAP, area audit yang diuji, tipe KAP, dan pentingnya tahapan audit yang dirasakan auditor.

Alderman dan Deitrick, 1982; dalam Weningtyas *et al*, 2007 menemukan bahwa tekanan anggaran waktu merupakan faktor utama yang mengakibatkan auditor melakukan PSO. Sebagai tambahan, kedua studi tersebut menemukan bahwa auditor pada posisi level bawah dalam KAP kemungkinannya lebih besar melakukan PSO. Alderman dan Deitrick (1982) juga menemukan PSO lebih mungkin terjadi dalam area audit dimana hanya sedikit dokumentasi kertas kerja (misalnya, pengujian kepatuhan). Margheim dan Pany (1986) menemukan bukti bahwa auditor yang bekerja pada KAP non-Big-Eight lebih mungkin melakukan PSO daripada auditor yang bekerja pada KAP Big-Eight. Studi mereka juga menemukan PSO lebih mungkin terjadi ketika auditor mempertimbangkan tahapan audit tidak penting.

Penelitian-penelitian berikutnya yang dilakukan pada berbagai negara difokuskan untuk mengidentifikasi frekuensi (intensitas) dan menmenginvestigasi sejumlah variabel eksplanatori untuk menjelaskan perilaku AQR (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a; Coram *et al*, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Studi-studi tersebut melaporkan perilaku AQR secara konsisten

pada level tinggi pada negara yang berbeda (Kelley dan Margheim, 1990; Herrbach, 2001). Suatu benang merah yang secara konsisten dari studi-studi tersebut adalah tekanan anggaran waktu merupakan variabel yang signifikan dalam menjelaskan perilaku AQR. Dalam studi-studi tersebut tekanan anggaran waktu dioperasionalkan sebagai ketercapaian anggaran waktu. Secara umum, studi-studi tersebut mendokumentasikan semakin sulit ketercapaian anggaran waktu, frekuensi perilaku AQR semakin tinggi.

Selain menguji hubungan tekanan anggaran waktu, studi-studi tersebut juga menguji variabel-variabel lain. Variabel-variabel tersebut meliputi personalitas individu auditor seperti; perilaku Tipe A (Kelley dan Margheim, 1990; Malone dan Robert, 1996), *locus of control* (Malone dan Robert, 1996), dan komitmen profesional (Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1996b), dan kontrak psikologis (Herrbach, 2001); personalitas atasan seperti gaya kepemimpinan (Kelley dan Margheim, 1990; Pierce dan Sweeney, 2004).

Secara keseluruhan, variabel-variabel tersebut hanya sedikit mendapat perhatian dan hasilnya tercampur. Temuan yang bertentangan telah dilaporkan terhadap pentingnya variabel-variabel tersebut dalam menjelaskan perilaku disfungsional. Selanjutnya khusus untuk variabel perbedaan individu yang akan diuji kembali dalam penelitian ini yaitu locus of control, dan komitmen profesional ditemukan berhubungan dengan perilaku AQR, tetapi hubungannya tidak signifikan (Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1996b). memperhatikan pentingnya perbedaan individu dalam menjelaskan perilaku auditor serta penilaian dan respon individu terhadap stres kerja, penelitian ini

menguji hubungan variabel-variabel perbedaan individu tersebut dan mengintegrasikan dengan tekanan anggaran waktu untuk menjelaskan perilaku AQR.

2.4. Perilaku Underreporting of Time

Bentuk lain perilaku disfungsional auditor sebagai respon terhadap anggaran waktu yang ditemukan terjadi dalam praktik adalah tindakan yang dilakukan auditor dengan melaporkan dan membebaskan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan untuk melaksanakan suatu tugas audit pada klien tertentu (*underreporting of time* disingkat dengan URT). URT merupakan perilaku disfungsional yang dilakukan auditor dengan secara sengaja memanipulasi catatan waktu audit yaitu tidak melaporkan waktu audit yang sebenarnya atau menggunakan waktu pribadinya atau meminimumkan anggaran waktu yang berlebihan (Otley dan Pierce, 1996a).

Dalam praktik perilaku ini disebut juga sebagai *the practice of eating time* (Smith *et al.*, 1997). URT dapat dilakukan dengan cara seperti; mengerjakan pekerjaan audit dengan menggunakan waktu personal (misalnya, bekerja pada jam istirahat), mengalihkan waktu yang digunakan untuk melaksanakan tugas audit tertentu pada tugas lain yang dikerjakan pada saat yang sama, dan tidak membebaskan waktu yang dapat dibebankan pada klien yang tepat (Kelley dan Seiler, 1982; Lightner *et al.*, 1982; 1983, Otley dan Pierce, 1996a).

URT sering diargumentasikan tidak berdampak buruk pada kualitas audit karena auditor melaksanakan prosedur audit sebagaimana mestinya dan dinyatakan merupakan wujud dedikasi atau komitmen auditor pada KAP dan

klien. Meskipun demikian, URT merupakan perilaku disfungsional yang berdampak pada kualitas audit dan KAP. McNair (1991) menegaskan URT merupakan perilaku disfungsional, karena tindakan URT berdampak negatif pada lingkungan audit. URT berpengaruh pada proses keputusan internal KAP dalam berbagai bidang seperti; penyusunan anggaran waktu pada tahun berikutnya, evaluasi kinerja personal auditor, penentuan fee, dan pengalokasian personal auditor (Lightner *et al.*, 1982; 1983).

Faktor utama yang berpengaruh terhadap penyusunan anggaran waktu adalah realisasi anggaran waktu tahun sebelumnya (Kelley dan Seiler, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Ketika auditor melakukan URT, maka anggaran waktu tahun berikutnya menjadi tidak realistis. Anggaran waktu yang tidak realistis mengakibatkan auditor mengalami tekanan anggaran waktu dalam melakukan tugas audit, dan sebagai konsekuensinya dapat mengakibatkan keberlanjutan URT, penyelesaian tugas yang tidak tepat waktu, atau tindakan AQR pada tahun berikutnya (Lightner *et al.*; 1982; 1983; McNair, 1991). Dengan demikian perilaku URT berpengaruh secara tidak langsung pada kualitas audit.

URT dapat juga berdampak terhadap evaluasi kinerja personal auditor. Ketika auditor melakukan pekerjaan audit dengan URT, maka penilaian KAP terhadap kinerja menjadi tidak tepat. Kelley dan Seiler (1982), Lightner *et al.*, (1982; 1983) menemukan bahwa auditor yang bekerja pada KAP yakin bahwa kemampuan mereka melakukan pekerjaan audit dalam batas anggaran waktu (walaupun dengan URT) merupakan faktor yang "sangat penting" dipertimbangkan KAP dalam mengevaluasi kinerja mereka. Selanjutnya, Lightner

et al. (1982, 1983) menemukan auditor yang melakukan URT yakin bahwa tindakan mereka akan menghasilkan evaluasi kinerja yang lebih baik, pengakuan supervisor atas kompetensi mereka, dan kenyamanan kerja yang meningkat.

Terdapat bukti dalam literatur auditing bahwa URT merupakan suatu praktik yang sering dilakukan auditor dalam pekerjaan audit. Rhode (1978) menemukan 55 persen dari respondennya mengakui melakukan URT. Semenjak studi tersebut perilaku URT tetap merupakan isu yang berlanjut dihadapi profesi sampai saat ini. Survei berikutnya yang dilakukan Lightner *et al.*, (1983) menemukan 67% dari auditor yang merespon survei mereka mengakui melakukan URT.

Studi-studi berikutnya menunjukkan bahwa URT berlanjut dalam KAP. Kelley dan Margheim (1990) melakukan survei terhadap auditor staf dari suatu KAP nasional. Hasil studi mereka menunjukkan hubungan bentuk U terbalik antara tekanan anggaran waktu dan URT. Studi-studi terdahulu telah menginvestigasi faktor-faktor yang mendorong auditor melakukan URT. Hasil studi-studi yang ada menunjukkan bahwa ketidaktercapaian anggaran waktu, tekanan sejawat secara eksplisit, keyakinan dan nilai etis yang dimiliki personal auditor, persetujuan fee klien, skala KAP, level posisi auditor dalam KAP, dan stres ditemukan mempengaruhi perilaku URT. Kebanyakan temuan dari studi tersebut diperoleh secara empiris berdasarkan hasil survei dari auditor yang bekerja pada KAP.

Kelley dan Seiler (1982), dan Kelley dan Margheim (1990), Otley dan Pierce (1996a), Pierce dan Sweeney (2004) menemukan ketika anggaran waktu

menjadi lebih sulit untuk dicapai, frekuensi URT meningkat. Kelley dan Seiler (1982) juga menemukan bahwa auditor pada posisi staf dan senior dibandingkan dengan manajer dan partner lebih ingin untuk URT. Lebih lanjut, Lightner *et al.*, (1982) menemukan tekanan sejawat untuk melakukan URT, dan keyakinan individu tentang apakah perilaku URT merupakan suatu perilaku atis juga berpengaruh terhadap URT.

Otley dan Pierce (1996b) menguji hubungan sejumlah variabel-variabel eksplanatori termasuk komitmen profesional terhadap perilaku URT. Hasil studi mereka menunjukkan komitmen profesional berhubungan dengan perilaku URT, tetapi hubungannya tidak signifikan. Pada penelitian ini hubungan komitmen profesional diuji kembali dengan mengintegrasikan dengan perbedaan individu dan tekanan anggaran waktu dalam menjelaskan perilaku URT.

2.5. Konsep Locus of Control

Locus of control atau pusat kendali merupakan suatu konsep yang dikembangkan oleh Rotter (1966). Konsep ini digunakan secara luas dalam riset keperilakuan untuk menjelaskan perilaku manusia dalam seting organisasional. Dalam literatur akuntansi, *locus of control* ditunjukkan memegang peran penting dalam menjelaskan perilaku akuntan dalam berbagai kondisi seperti partisipasi penganggaran, pengambilan keputusan dalam dilemma etis, penerimaan perilaku disfungsional (Donnelly *et al.*, 2003), dan intensi melakukan PSO dan URT (Shapeero *et al.*, 2003).

Locus of control menunjukkan tingkat keyakinan individu tentang sejauh mana mereka dapat mengendalikan kejadian-kejadian yang mempengaruhi

kehidupan mereka (Rotter, 1996). Individu dengan *locus of control* internal meyakini bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam hidupnya berada dalam kontrol mereka. Sebaliknya, individu dengan *locus of control* eksternal meyakini bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam hidupnya di luar kontrol mereka. Dengan demikian, *locus of control* individu mengarahkan perilaku atau tindakan mereka untuk menghadapi kondisi tertentu.

Pada umumnya individu yang memiliki suatu locus of control internal meyakini bahwa keberhasilan dan kegagalan dalam hidup mereka merupakan hasil dari perilaku dan tindakan mereka, dengan demikian mereka lebih bertanggungjawab atas konsekuensi dari suatu tindakan yang mereka lakukan. Pada pihak lain, individu yang memiliki locus of control eksternal meyakini keberhasilan atau kegagalan dalam hidup mereka ditentukan oleh kesempatan, keberuntungan atau bantuan pihak lain. Oleh karena itu mereka kurang bertanggungjawab atas konsekuensi dari tindakan yang mereka lakukan, dan menyalahkan lingkungan atau pihak lain atas kegagalan yang mereka hadapi (Davis dan Davis, 1972).

Selanjutnya *locus of control* individu juga berpengaruh terhadap cara pandang mereka terhadap hubungan suatu kejadian dengan kejadian berikutnya. Individu dengan *locus of control* internal memandang pengalaman adalah berhubungan. Sesuai dengan hal tersebut, mereka meyakini peluang untuk mencapai suatu tujuan adalah berbanding langsung pada usaha dan kemampuan mereka untuk belajar dari pengalaman yang berulang. Pada pihak lain, karena individu dengan *locus of control* eksternal meyakini keberhasilan atau kegagalan

ditentukan oleh takdir dan bukan karena tindakan mereka, maka mereka memandang kejadian atau peristiwa tidak saling berhubungan. Dengan demikian mereka memandang pengalaman tidak berhubungan dengan keberhasilan atau kegagalan yang mereka hadapi.

Locus of control individu juga berpengaruh terhadap cara pandang mereka mengenai kondisi atau situasi yang mereka hadapi. Seseorang memandang bahwa mereka dapat mengendalikan suatu kondisi, maka kecil kemungkinannya mereka memandang kondisi tersebut sebagai suatu ancaman atau kondisi yang menimbulkan stres. Tipe dari *locus of control* dan adaptasi pada stres adalah berhubungan. Individual dengan *locus of control* eksternal berkorelasi secara positif dengan stres kerja.

Cara individu menanggulangi stres juga dipengaruhi *locus of control* mereka. Individu dengan *locus of control* internal menggunakan penanggulangan yang berorientasi solusi, pada pihak lain individual dengan *locus of control* eksternal cenderung mengabaikan atau menyerah pada masalah. Individu yang mengadopsi penanggulangan adaptif melaporkan stres kerja yang lebih rendah; dengan demikian perilaku auditor diekspektasikan dipengaruhi oleh *locus of control*nya.

2.6. Kinerja

Kinerja adalah suatu konsep yang menunjukkan adanya kaitan output dengan input yang dibutuhkan seorang tenaga kerja untuk menghasilkan produk. Kinerja adalah tingkat keberhasilan seseorang dalam melaksanakan pekerjaan (Vroom, 1964 dalam Marsudi). Pengukuran kinerja dilakukan dengan melihat jumlah output yang dihasilkan oleh setiap karyawan selama sebulan. Seorang karyawan dapat dikatakan produktif apabila ia mampu menghasilkan jumlah produk yang lebih banyak dibandingkan dengan karyawan lain dalam waktu yang sama. Jadi kinerja karyawan terlihat melalui beberapa jumlah produk yang dihasilkan oleh karyawan dalam waktu tertentu. Kinerja karyawan dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu :

- a. Penggunaan waktu istirahat
- b. Lamanya bekerja
- c. Umur
- d. Suhu dan peranganin
- e. Penerangan
- f. Suara
- g. Kerja yang senada
- h. Suara musik

Meningkatkan kinerja karyawan merupakan suatu keinginan setiap perusahaan. Melalui para manajernya, perusahaan berusaha sekuat tenaga dan cara apapun untuk memaksimalkan potensi karyawan. Masalah meningkatkan kinerja karyawan bukan hanya penting bagi perusahaan yang mencari

keuntungan melainkan juga penting bagi organisasi-organisasi sosial. Definisi kinerja manajerial menurut Mahoney et al (1965) dalam Marsudi (2001) yaitu seberapa jauh manajer mampu melaksanakan fungsi-fungsi manajemen yang meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pemilihan staf, negosiasi, dan perwakilan. Kinerja manajerial merupakan refleksi dari fungsi manajemen perusahaan yang menentukan pencapaian tujuan perusahaan. Kinerja didefinisikan sebagai konstruksi multi dimensional dimana pengukurannya bervariasi tergantung variasi faktor – faktornya, tergantung pada tujuan pengukuran untuk mengetahui hasil kinerja atau perilaku.

Kinerja manajerial menurut Mahoney et al (1965) dalam Marsudi (2001) adalah seberapa jauh manajer mampu melaksanakan fungsi-fungsi manajemen yang meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pemilihan staff, negosiasi dan perwakilan. Pengertian ini lebih banyak memberi pengertian kinerja dalam bentuk perilaku yang merupakan hasil tindakan seorang manajer dalam melaksanakan pekerjaannya.

Pendapat lain mengatakan bahwa manajer yang sukses harus diukur dari kinerja kelompok/departement dimana dia ditugaskan dan bukan dari perkembangan karirnya. Kinerja adalah hasil yang dicapai oleh seseorang menurut kriteria yang berlaku untuk pekerjaan yang dilakukannya. Kriteria untuk mengukur kinerja bervariasi cukup lebar dan semua relevan sesuai tujuan pengukuran, sehingga Stewart (1995) menyarankan agar dalam pemilihan kriteria ditentukan berdasarkan tujuan suatu sistem. Dimana tujuan

suatu sistem diturunkan dari tujuan organisasi dan tujuan pengukuran kinerja dalam organisasi tersebut. Hal ini didukung oleh Kane (1996) yang mendefinisikan kinerja adalah sesuatu yang seseorang kerjakan dan ada sebagai bagian dari suatu tujuan. Diperkuat oleh pendapat Brownell & Innes (1986) memberikan pengertian kinerja sebagai pekerjaan seseorang yang dapat diukur yang relevan dengan tujuan organisasi. Pengertian ini lebih banyak memberi pengertian kinerja dalam bentuk hasil akibat tindakan yang diambil oleh seorang manajer yang dikaitkan dengan tujuan keberadaan organisasi dimana manajer tersebut bekerja. Dengan demikian akan sangat tepat jika kinerja dalam hal ini diukur menggunakan ukuran kinerja yang dipakai oleh organisasi tersebut.

2.7. Hipotesis

Locus of control atau pusat kendali mengacu pada sejauh mana individu meyakini bahwa dia dapat mengendalikan faktor-faktor yang mempengaruhi dirinya. Individu dengan *locus of control* internal meyakini bahwa mereka memiliki kontrol yang lebih besar terhadap keberhasilan dan kesuksesan dalam hidupnya, sementara individu dengan *locus of control* eksternal meyakini faktor-faktor luar seperti takdir, keberuntungan atau faktor lainnya berperan penting dalam menemukan keberhasilan atau kesuksesan yang mereka peroleh. Dalam penelitian ini *locus of control* dioperasionalkan dengan tingkat keyakinan auditor yang diukur dengan skor *locus of control*. Semakin tinggi skor *locus of control* maka *locus of control* auditor cenderung eksternal.

Dalam konteks penelitian ini, auditor dengan *locus of control* internal akan lebih mungkin mengandalkan keyakinan mereka dalam menentukan apakah suatu tindakan yang mereka lakukan salah atau benar, dan lebih mungkin menerima konsekuensi dari tindakan yang mereka lakukan dibandingkan dengan auditor dengan *locus of control* eksternal. Sebagai alternatif, karena auditor dengan *locus of control* eksternal memandang bahwa tindakan mereka tidak berhubungan dengan kesuksesan atau kegagalan yang mereka hadapi, maka kecil kemungkinannya mereka mengetahui apakah tindakan yang mereka lakukan salah atau benar. Dengan demikian, karena perilaku disfungsional merupakan tindakan yang menyimpang dari etika profesi, maka auditor dengan *locus of control* internal lebih kecil kemungkinannya melakukan perilaku disfungsional secara relatif dibandingkan dengan auditor dengan *locus of control* eksternal.

Bukti empiris yang menunjukkan hubungan antara *locus of control* auditor dan perilaku disfungsional auditor masih terbatas dan hasilnya belum konklusif. Malone dan Robert (1996) menghipotesakan *locus of control* eksternal berhubungan positif dengan perilaku AQR. Hasil studi mereka menunjukkan bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh terhadap perilaku AQR, tetapi pengaruh tersebut tidak signifikan. Bukti empiris yang memberi kesan hubungan positif antara *locus of control* eksternal dan perilaku disfungsional auditor ditemukan oleh Donnelly et al. (2003) dan Shaperol et al. (2003). Donnelly et al. (2003) menemukan auditor dengan *locus of control* eksternal lebih menerima perilaku audit yang menyimpang dibandingkan

auditor dengan *locus of control* internal. Temuan yang mirip dilaporkan Shapero et al. (2003) yang menemukan auditor dengan *locus of control* eksternal lebih mungkin untuk melakukan AQR (dalam hal ini PSO) dan URT dibandingkan dengan auditor dengan *locus of control* internal. Berdasarkan diskusi diatas, diprediksi locus of control eksternal berhubungan positif dengan perilaku disfungsi. Hipotesis penelitian diajukan sebagai berikut:

H1: *Locus of control* berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*.

Locus of control juga mempengaruhi perilaku disfungsi audit, kepuasan kerja, komitmen organisasi dan *turnover intention* (Donnelly et al, 2003). Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa *locus of control* berhubungan signifikan dengan kinerja. Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menggunakan tekanan atau mendesak usaha yang lebih besar dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* eksternal ketika diyakini bahwa usaha nampak atau mengarah kepada *reward* (Hyatt & Prawitt, 2001; Donnelly et al, 2003). Perbedaan-perbedaan antara *locus of control* internal dan eksternal membuat masing-masing tepat dan lebih baik terhadap tipe-tipe tertentu atau terhadap tipe-tipe khusus dalam posisi-posisi atau dalam kedudukan tertentu. Spector (1982) dalam Donnelly et al, (2003) menyatakan bahwa *locus of control* internal adalah cocok untuk tugas-tugas dan pekerjaan yang bersifat keahlian, profesi dan yang bersifat manajerial dan bersifat pengendalian. *Locus of control* eksternal lebih cocok atau lebih tepat pekerjaan-pekerjaan pada lini industri, pekerjaan-pekerjaan dengan tenaga kerja yang tidak bersifat keahlian, administrasi dan pekerjaan-

pekerjaan yang bersifat rutin. Hyatt dan Prawitt (2001) telah memberikan beberapa bukti bahwa *internal locus of control* berhubungan dengan peningkatan kinerja dan *locus of control* internal seharusnya memiliki tingkatan yang lebih tinggi dibanding *locus of control* eksternal dalam sebuah lingkungan audit, sehingga hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H2 : *Locus of control* berpengaruh terhadap kinerja manajerial

Goodhue dan Thompson (1995) menyatakan bahwa kinerja yang lebih tinggi secara tidak langsung akan memberikan kontribusi bagi efektivitas dan kualitas. Kinerja pekerjaan auditor berhubungan dengan kualitas audit, kinerja yang buruk akan menurunkan kredibilitas audit. Donnelly *et al* (2003) menyatakan bahwa perilaku penyimpangan audit terjadi dalam situasi individu merasa tidak mampu atau memiliki kinerja yang buruk. Coram *et al* (2004) mengemukakan bahwa perilaku penyimpangan audit merupakan unsur kesengajaan sebagai upaya pengurangan kualitas audit karena ketidakmampuan auditor. Dengan demikian hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H3 : Kinerja manajerial berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*