

## PENGARUH KOMPLEKSITAS AUDIT DAN SKEPTISME PROFESIONAL AUDITOR PADA PENERIMAAN PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDIT

Ni Made Indri Septiani<sup>1</sup>  
I Made Sukartha<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: indriseptiani2@gmail.com/ telp: +62 81 337 326 826

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### ABSTRAK

Perilaku profesional akuntan publik salah satunya diwujudkan dalam bentuk menghindari perilaku menyimpang dalam audit yang biasa disebut dengan perilaku disfungsi audit. Perilaku disfungsi audit adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat menurunkan kualitas audit. Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris pengaruh kompleksitas audit dan skeptisme profesional auditor pada penerimaan perilaku disfungsi audit di Kantor Akuntan Publik di Bali. Jumlah sampel yang diambil sebanyak 62 auditor. Sampel dipilih dengan teknik metode *purposive sampling*, yaitu pengambilan sampel menggunakan kriteria tertentu. Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner. Teknik analisis yang digunakan adalah Analisis Regresi Linier Berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel kompleksitas audit berpengaruh positif pada penerimaan perilaku disfungsi audit dan variabel skeptisme profesional auditor berpengaruh negatif pada penerimaan perilaku disfungsi audit.

**Kata Kunci:** penerimaan perilaku disfungsi audit, kompleksitas audit, skeptisme profesional auditor

### ABSTRACT

*Professional conduct public accountant one of which is in the form of deviant behavior in the audit avoid commonly called the audit dysfunctional behavior. Audit dysfunctional behavior is any action taken in the implementation of the auditor's audit program that can degrade the quality audit. This study aimed to demonstrate empirically the effect of the complexity of the audit and the auditor's professional skepticism in the audit acceptance of dysfunctional behavior in the public accounting firm in Bali. The samples taken by 62 auditors. Samples were selected by using purposive sampling method, the sampling using specific criteria. The data collection is done by questionnaires. The analysis technique used is the Multiple Linear Regression Analysis. The results showed that the variable complexity of the audit have positive effect on the acceptance of dysfunctional behavior audit and the auditor's professional skepticism variables have negatively influence the acceptance of dysfunctional audit behavior.*

**Keywords:** acceptance of dysfunctional audit behavior, the complexity of the audit, the auditor's professional skepticism

## **PENDAHULUAN**

Perkembangan dunia usaha di Indonesia memberikan dampak bagi peningkatan kegiatan usaha perusahaan. Dengan disertai semakin kompleksnya kegiatan perusahaan, perusahaan dituntut untuk mengembangkan kemampuan bersaingnya. Manajemen perusahaan harus memastikan bahwa laporan keuangan yang disajikan bebas dari salah saji material, maka perusahaan membutuhkan jasa akuntan publik karena laporan keuangan yang teruji secara independen dapat menunjang pembuatan keputusan bisnis (Hidayat, 2011) dalam (Dewi dan Wirasedana, 2015). Timbul dan berkembangnya suatu profesi akuntan publik di suatu wilayah atau negara beriringan dengan berkembangnya suatu perusahaan di wilayah tersebut. Profesi akuntan publik memberikan suatu jasa audit yang ditujukan untuk pemakai informasi keuangan.

Peran dan profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan yang diberikan masyarakat untuk mutu jasa auditor. Masyarakat mengharapkan penilaian yang independen terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan (Agus, 2014). Auditor dituntut agar tidak menyimpang dari standar yang telah ditetapkan, menjunjung tinggi kaidah moral agar kualitas audit dan citra profesi akuntan publik tetap terjaga (Abdul *et al.*, 2014). Auditor bertanggung jawab untuk memberikan jaminan dan penilaian terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan apakah telah disajikan secara wajar dan dapat dipercaya atau tidak. Informasi tentang kinerja suatu perusahaan sangat tergantung pada hasil penilaian akuntan publik.

Kata ”wajar tanpa pengecualian”, yang menjadi pendapat akuntan publik, mengandung makna bahwa informasi yang diauditnya layak dipercaya, tidak mengandung keragu-raguan (Ali, 2009). Audit bertanggung jawab dalam mendeteksi dan memberikan opini adanya kemungkinan kekeliruan yang materiil dan kecurangan (Nila, 2014).

Informasi yang terkandung dari laporan keuangan dapat menentukan pengambilan keputusan oleh investor terkait rencana investasi, membantu kreditur dalam memutuskan pemberian kredit, dan lain-lain. Kriteria utama informasi akuntansi adalah harus berguna untuk pengambilan keputusan. Informasi itu harus mempunyai dua sifat utama, yaitu relevan dan dapat dipercaya (*reliability*). Informasi yang relevan ada tiga sifat yang harus dipenuhi yaitu mempunyai nilai prediksi, mempunyai nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu (*time line*). Informasi yang dapat dipercaya mempunyai tiga sifat yaitu dapat diperiksa (*verifiability*), netral, dan menyajikan yang seharusnya (*representational faithfulness*).

Manajemen pada setiap perusahaan sudah berusaha sebaik mungkin untuk menyajikan laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) akan tetapi tidak menutup kemungkinan terjadi kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan baik disengaja maupun tidak. Oleh karena itu, laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen perlu diperiksa kembali untuk memastikan kualitas informasi yang disajikan karena kualitas informasi ini sangat penting dalam menentukan kualitas keputusan yang diambil oleh *stakeholders*. Disinilah

dibutuhkan jasa dari pihak ketiga yang independen untuk menilai laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen. Kebutuhan atas jasa dari pihak ketiga juga tercermin dari Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) yang mensyaratkan laporan keuangan auditan bagi semua perusahaan yang *go public*.

Perusahaan terutama manajemen perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga agar pertanggungjawaban keuangan yang disajikan dipercaya oleh *stakeholders*, sedangkan *stakeholders* memerlukan jasa pihak ketiga untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan mengenai alokasi sumber-sumber ekonomi. Pentingnya keberadaan pihak ketiga dalam menilai laporan keuangan memicu timbulnya kebutuhan jasa profesi akuntan publik. Profesi ini merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Masyarakat berharap dengan adanya profesi ini akan dapat memberikan penilaian yang bebas tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan.

Seorang auditor yang memiliki skeptisme profesional tidak akan menerima begitu saja penjelasan dari klien, tetapi akan mengajukan pertanyaan untuk memperoleh alasan, bukti dan konfirmasi mengenai obyek yang dipermasalahkan. Auditor harus menyadari bahwa kemungkinan terjadinya salah saji material dalam laporan keuangan bisa saja terjadi. Sikap skeptisme profesional akan membawa auditor pada tindakan untuk memilih prosedur audit yang efektif sehingga diperoleh opini audit yang tepat (Noviyanti, 2008). Skeptisme profesional auditor dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya keahlian, pengalaman, situasi

audit yang dihadapi, dan etika (Gusti dan Ali, 2008). Menurut Arnan *et.al.*, 2009 auditor harus tetap menjalani pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan teknik auditing sehingga mampu menjalankan tugasnya dengan baik dan tepat.

Kepercayaan para pemakai laporan keuangan auditan terhadap profesi akuntan publik sangat bergantung pada kualitas audit yang dihasilkan Kantor Akuntan Publik (KAP). Kualitas audit adalah probabilitas auditor dapat menemukan dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi dalam laporan keuangan yang diaudit (De Angelo, 1980 dalam Silaban, 2009). Probabilitas auditor dapat menemukan dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi dalam laporan keuangan yang diaudit dipengaruhi oleh beberapa kemampuan dari auditor. Harini, dkk. (2010) menyatakan bahwa akuntan publik sebagai profesi yang memberikan jasa kepada masyarakat diwajibkan untuk memiliki pengetahuan dan keterampilan akuntansi serta kualitas pribadi yang memadai. Kualitas pribadi tersebut akan tercermin dari perilaku profesionalnya. Perilaku profesional akuntan publik salah satunya diwujudkan dalam bentuk menghindari perilaku menyimpang dalam audit (*dysfunctional audit behavior*).

Perilaku disfungsi audit adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi atau menurunkan kualitas audit secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996). Perilaku disfungsi yang mempunyai pengaruh langsung

termasuk *premature sign-off*, pemerolehan bukti yang kurang, pemrosesan yang kurang akurat dan kesalahan dari tahapan audit, serta *altering/replacing of audit procedure* (mengganti proses audit) sedangkan perilaku audit yang mempunyai pengaruh tidak langsung terhadap kualitas audit adalah *under reporting of time* (Wijayanti, 2007). Prasita dan Adi (2007) menerangkan bahwa auditor seringkali berada dalam situasi dilematis, di satu sisi auditor harus bersikap independen dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang memenuhi kepentingan berbagai pihak, akan tetapi di sisi lain auditor juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien agar klien puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasa auditor yang sama di waktu yang akan datang.

Perilaku disfungsional audit telah menjadi suatu persoalan yang menyebar luas terutama setelah kasus Enron. Pada tanggal 2 Desember 2001, dunia perekonomian dikejutkan dengan berita bahwa Enron, perusahaan ketujuh terbesar di Amerika, perusahaan energi perdagangan terbesar di dunia menyatakan dirinya bangkrut. Lebih mengejutkan lagi bahwa kebangkrutan tersebut disebabkan kesalahan fatal dalam sistem akuntan mereka. Selama tujuh tahun, Enron melebih-lebihkan laba bersih dan menutupi utang. Auditor independen, Arthur Andersen bahkan ikut berperan dalam “menyusun” pembukuan kreatif Enron. Konsekuensi dari perilaku disfungsional audit adalah akan menurunkan kualitas audit dan hilangnya kepercayaan publik yang akan menimbulkan campur tangan pemerintah yang berlebihan serta akan mematikan profesi akuntan tersebut (Leung dan Cooper; 2005 dalam Sitanggang; 2007). Kasus lain yang telah terjadi di Indonesia

adalah kasus manipulasi laporan keuangan PT Kereta Api Indonesia (PT KAI). Akibat pelanggaran tersebut, tahun 2007 izin akuntan publik Drs. Salam Mannan dibekukan oleh Menteri Keuangan (Bachtiar, 2012:123). Selain itu, pelanggaran terhadap SPAP juga dilakukan oleh akuntan publik Justinus Aditya Sidharta dalam kasus Great River International tahun 2003. Bapepam menemukan telah terjadi rekayasa laporan keuangan Great River International berupa penggelembungan nilai penjualan dan piutang, serta tidak adanya bukti penambahan aset tetap dari penjualan obligasi (Bachtiar, 2012:145-158).

Graham (1985), menyatakan kegagalan audit sering disebabkan karena penghapusan prosedur audit yang penting dari pada prosedur audit yang tidak dilakukan secara memadai untuk beberapa item. Paino *et al.* (2012) dari hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa perilaku disfungsional audit merupakan masalah yang diterima berkaitan dengan penurunan kualitas audit. Sorotan dan tuduhan yang ditujukan kepada profesi akuntan menimbulkan pertanyaan mengapa akuntan (auditor) bisa terlibat, apakah faktor kepribadian akuntan memiliki pengaruh pada pengambilan keputusan tidak etis sehingga menyebabkan perilaku disfungsional.

Akuntan harus memiliki pengetahuan, pemahaman, dan kemauan untuk menerapkan nilai-nilai moral dan etika dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya (Ludigdo dan Machfoedz, 1999). Salah satu perilaku profesional akuntan direfleksikan dalam bentuk menghindari perilaku disfungsional. Perilaku disfungsional yang umumnya dilakukan oleh seorang auditor menurut Donnelly

dkk. (2003) diantaranya (1) *underreporting of time*, (2) *premature sign-off*, dan (3) *altering/replacing of audit procedures*. Penyimpangan perilaku auditor dalam melakukan audit dapat memengaruhi reliabilitas laporan audit sehingga perilaku disfungsional ini akan mengancam keyakinan publik pada profesi akuntan publik.

Situasi demikian dapat menjadi sebuah tantangan bagi auditor. Kompleksitas audit didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit, sulit bagi seseorang namun mudah bagi orang lain (Priyo, 2007:4). Kompleksitas audit juga bersifat penting karena kecenderungan bahwa tugas melakukan audit adalah tugas yang banyak menghadapi persoalan kompleks. Terdapat tiga alasan yang cukup mendasar mengapa pengujian terhadap kompleksitas audit untuk sebuah situasi audit perlu dilakukan. Pertama, kompleksitas audit ini diduga berpengaruh signifikan terhadap kinerja seorang auditor. Kedua, sarana dan teknik pembuatan keputusan dan latihan tertentu diduga telah dikondisikan sedemikian rupa ketika para peneliti memahami keganjilan pada kompleksitas audit. Ketiga, pemahaman terhadap kompleksitas dari sebuah audit dapat membantu tim manajemen audit perusahaan menemukan solusi terbaik bagi staf audit dan tugas audit (Jamilah, dkk., 2007:10).

Penyampaian opini terhadap kewajaran sebuah laporan keuangan yang merupakan salah satu tugas audit, seorang auditor harus memiliki sikap skeptis untuk bisa memutuskan atau menentukan sejauh mana tingkat keakuratan dan kebenaran atas bukti-bukti maupun informasi dari klien. Standar profesional akuntan publik mendefinisikan skeptisme profesional sebagai sikap auditor yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara



kritis terhadap bukti audit (IAI,2001). Standar auditing tersebut mensyaratkan agar auditor memiliki sikap skeptisme profesional dalam mengevaluasi dan mengumpulkan bukti audit terutama yang terkait dengan penugasan mendeteksi kecurangan. Meskipun demikian, dalam kenyataannya seringkali auditor tidak memiliki skeptisme profesional dalam melakukan proses audit. Penelitian Beasley (2001) dalam Herusetya (2007) yang didasarkan pada *Accounting and Auditing Releases* (AAERs), selama 11 periode (Januari 1987 - Desember 1997) menyatakan bahwa salah satu penyebab kegagalan auditor dalam mendeteksi laporan keuangan adalah rendahnya tingkat skeptisme profesional audit. Berdasarkan penelitian ini, dari 45 kasus kecurangan dalam laporan keuangan, 24 kasus (60%) diantaranya terjadi karena auditor tidak menerapkan tingkat skeptisme profesional yang memadai. Hal ini membuktikan bahwa skeptisme profesional harus dimiliki dan diterapkan oleh auditor sebagai profesi yang bertanggung jawab.

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori atribusi (*attribution theory*). Teori atribusi memberikan penjelasan proses bagaimana kita menentukan penyebab atau motif perilaku seseorang (Gibson *et. all.*,1994 dalam Harini, dkk., 2010). Teori ini mengacu kepada bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau diri sendiri yang ditentukan apakah dari internal atau eksternal dan pengaruhnya akan terlihat dalam perilaku individu (Luthan, 1998 dalam Harini, dkk., 2010). Penyebab perilaku tersebut dalam persepsi sosial dikenal dengan *dispositional attributions* dan *situasional attributions* atau

penyebab internal dan eksternal. *Dispositional attributions* mengacu pada sesuatu yang ada dalam diri seseorang yang kemudian disebut dengan faktor internal. *Situasional attributions* mengacu pada lingkungan yang mempengaruhi perilaku yang kemudian disebut sebagai faktor eksternal.

Kompleksitas audit didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit. Persepsi ini menimbulkan kemungkinan bahwa suatu tugas audit sulit bagi seseorang, namun mungkin juga mudah bagi orang lain (Restu dan Indriantoro, 2000 dalam Muhshyi, 2013). Kompleksitas penugasan audit merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Menurut Libby dan Lipe (1992) dalam Fitriany (2010), kompleksitas penugasan dapat digunakan sebagai alat untuk meningkatkan kualitas kerja. Teori atribusi menjelaskan bahwa proses bagaimana kita menentukan penyebab atau motif perilaku auditor yang ditentukan apakah dari internal maupun eksternal dan pengaruhnya akan terlihat dalam perilaku individu auditor tersebut (Gibson *et al.*, 1994 dalam Harini,dkk., 2010).

Kompleksitas penugasan untuk tingkatan tertentu dapat mempengaruhi usaha auditor. Auditor seringkali berada dalam situasi dilematis, di satu sisi auditor harus bersikap independen dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang memenuhi kepentingan berbagai pihak, akan tetapi di sisi lain auditor juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien agar klien puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasa auditor yang sama di waktu yang akan datang.

Audit menjadi semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan (*task difficulty*) dan variabilitas tugas (*task variability*) audit yang semakin tinggi. Profesi akuntan publik sendiri saat ini mendapat sorotan yang sangat tajam. Akuntan Publik sering di cap sebagai biang terjadinya masalah besar dalam perekonomian negara. KAP dianggap tidak becus dalam melaksanakan kegiatan pemeriksaan dan lebih mementingkan kepentingan klien. Auditor menghadapi situasi delematis dikarenakan beragamnya kepentingan yang harus dipenuhi. Berbagai kasus yang terjadi mengindikasikan kegagalan auditor dalam mengatasi kompleksitas pengauditan. Auditor tidak mampu mengakomodasi berbagai kepentingan konstituen, auditor lebih berpihak kepada klien yang dinilai lebih menjamin eksistensinya (dikarenakan klien merupakan sumber pendanaan).

Praktik rekayasa akuntansi seringkali diartikulasikan secara negatif dan tidak menghiraukan mekanisme kontrol yang dilakukan oleh publik. Kasus Enron, Kimia Farma, dan berbagai kasus-kasus lain menambah daftar panjang tuduhan yang ditujukan pada profesi ini (Utami, 2003 dalam Prasita dan Adi, 2007). Kompleksitas audit justru menjadi semakin tinggi dengan adanya berbagai tekanan tersebut. Hasil dari penelitian (Prasita dan Adi, 2007) menyebutkan hasil bahwa, kompleksitas audit mempunyai pengaruh terhadap kualitas tugas. Penelitian dari Restu dan Indriantoro (2000) menyatakan bahwa peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas audit ini diperkirakan dapat menyebabkan auditor berperilaku

disfungsional. Penelitian dari Yuliandari (2012) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif antara kompleksitas tugas dan perilaku disfungsional audit.

H<sub>1</sub>: Kompleksitas audit berpengaruh positif pada penerimaan perilaku disfungsional audit.

Skeptisme profesional merupakan sikap pemberian opini auditor atas laporan keuangan, dipengaruhi oleh sikap profesional auditor yang harus selalu mempertanyakan bukti-bukti audit serta tidak mudah begitu saja percaya terhadap keterangan-keterangan yang diberikan klien. Teori auditing yang dikemukakan oleh Mautz dan Sharaf (1961) menjelaskan bahwa seorang auditor harus memiliki sifat kehati-hatian dalam proses pemeriksaannya dan selalu mengindahkan norma-norma profesi dan norma moral yang berlaku.

Auditor selalu dihadapkan pada tugas-tugas yang banyak, berbeda-beda, dan saling terkait satu sama lain. Penelitian yang dilakukan oleh Hasanah (2010) menyatakan bahwa auditor memiliki sikap skeptisme dalam mengevaluasi dan mengumpulkan bukti audit terutama yang terkait dengan penugasan mendeteksi kecurangan. Auditor tidak memiliki sikap skeptisme profesional dalam melakukan proses audit. Salah satu penyebab kegagalan auditor dalam mendeteksi kecurangan dalam laporan keuangan adalah rendahnya sikap skeptisme profesional yang berdampak pada terjadinya perilaku disfungsional audit. *Dysfunctional audit behavior* atau perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan oleh auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi atau menurunkan kualitas audit secara langsung maupun tidak langsung. Beberapa perilaku disfungsional yang membahayakan kualitas audit yaitu: *Underreporting of time, premature sign-off, altering/ replacement of audit*

*procedure* (Irawati *et al.*, 2005). Dampak dari perilaku disfungsional audit adalah terpengaruhnya kualitas audit secara negatif dari segi akurasi dan reliabilitas juga dapat merugikan kantor akuntan publik secara ekonomis, hilangnya reputasi akuntan publik dimata masyarakat, hilangnya kepercayaan kreditor dan investor di pasar modal. Salah satu cara untuk mencegah tidak terjadinya perilaku disfungsional yang dapat merugikan perusahaan yaitu dengan meningkatkan skeptisme profesional auditor itu sendiri.

Tingginya skeptis profesional yang dimiliki, mereka akan mampu menaksir keberadaan kecurangan pada tahap perencanaan audit, yang akhirnya mengarahkan auditor untuk meningkatkan pendeteksian kecurangan pada tahap berikutnya. Tingginya sikap skeptis juga dapat mengurangi terjadinya tindakan disfungsional yang dilakukan oleh auditor yang tidak bertanggung jawab. Manfaat lain dari menerapkan sikap skeptisme profesional auditor, agar klien puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasa auditor yang sama di waktu yang akan datang. Jadi dapat disimpulkan bahwa semakin tingginya sikap skeptisme profesional yang dimiliki, maka auditor tidak akan menerima perilaku disfungsional audit yang menyebabkan turunnya kualitas audit.

H<sub>2</sub>: Skeptisme profesional auditor berpengaruh negatif pada penerimaan perilaku disfungsional audit.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan bentuk asosiatif yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih. Penelitian

ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh kompleksitas audit dan skeptisme profesional auditor terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit. Lokasi penelitian dilakukan pada seluruh KAP di Provinsi Bali dan terdaftar dalam Direktori Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tahun 2016 berjumlah sembilan KAP, dimana terdapat tujuh KAP yang terdaftar dan dua KAP yang tidak aktif.

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel terikat dan variabel bebas. Variabel terikat (*dependen*) adalah variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat, karena adanya variabel bebas atau independen (Sugiyono, 2014:59). Variabel terikat yang digunakan dalam penelitian ini adalah penerimaan perilaku disfungsi audit (Y). Perilaku disfungsi audit (*dysfunctional audit behavior*) dalam penelitian ini adalah perubahan perilaku auditor yang dapat mengancam suatu sistem audit meliputi tindakan melaporkan waktu audit dengan total waktu yang lebih pendek daripada waktu yang sebenarnya (*underreporting of audit time*), penyelesaian langkah-langkah audit yang terlalu dini tanpa melengkapi keseluruhan prosedur (*premature signing-off*), serta *reduced audit quality behavior* yang merupakan tindakan yang diambil auditor untuk mengurangi efektivitas pengumpulan bukti selama pengujian. Variabel ini diukur dengan instrument yang terdiri dari 3 *item* indikator yaitu: (1) *Premature sign-off* dan (2) *underreporting of time* dan (3) *altering/replacement of audit procedure*. Ketiga indikator diuraikan dengan 12 *item* pernyataan yang dikembangkan oleh Husna dan Basuki (2012). Masing-masing *item* pernyataan tersebut diukur dengan menggunakan skala *Likert*.

Variabel bebas (*independent*) adalah suatu variabel yang mempengaruhi atau yang menjadi sebab perubahan atau timbulnya variabel terikat atau dependen (Sugiyono, 2014:59). Variabel independen pertama dalam penelitian ini adalah kompleksitas audit (X1). Kompleksitas audit adalah persepsi auditor tentang kesulitan suatu tugas audit yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh seorang auditor tersebut. Bonner (1994:114) dalam Sadewa (2011) menyatakan bahwa variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang terdiri dari 2 *item* indikator yaitu: (1) kesulitan tugas dan (2) struktur tugas. Kedua indikator diuraikan dengan 10 *item* pernyataan yang diadopsi dari Muhshyi (2013), Adnyani *et al.* (2014), dan Donnelly *et al.* (2003). Masing-masing *item* pernyataan tersebut diukur dengan menggunakan skala *Likert*.

Variabel *independent* kedua dalam penelitian ini adalah skeptisme profesional audit (X2). Skeptisme profesional audit, adalah sikap yang dimiliki auditor yang selalu mempertanyakan dan meragukan bukti audit. Dapat diartikan bahwa skeptisme profesional menjadi salah satu faktor dalam menentukan kemahiran profesional seorang auditor. Variabel skeptisme profesional dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang terdiri dari 3 *item* indikator yaitu: (1) tingkat keakuratan auditor terhadap bukti audit, (2) banyaknya pemeriksaan tambahan dan konfirmasi langsung). Ketiga indikator diuraikan 8 *item* pernyataan yang dikembangkan oleh Adnyani *et al.* (2014). Masing-masing *item* pernyataan tersebut diukur dengan menggunakan skala *Likert*.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif dan data kualitatif. Data kuantitatif dalam penelitian ini, yaitu jawaban yang berasal dari responden berdasarkan kuesioner yang disebarakan pada KAP di Provinsi Bali dan terdaftar dalam Direktori IAPI tahun 2016. Data kualitatif dalam penelitian ini, yaitu nama KAP di Provinsi Bali dan terdaftar dalam Direktori IAPI tahun 2016, gambaran umum KAP, dan struktur organisasi KAP.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer adalah sumber data yang langsung memberikan data kepada pengumpul data. Data primer yang digunakan dalam penelitian ini bersumber dari jawaban kuesioner responden. Sumber data diperoleh langsung dari jawaban kuesioner yang dikirim ke seluruh KAP Provinsi Bali yang telah terdaftar di IAPI pada tahun 2016. Kuesioner diberikan peneliti secara langsung ke seluruh KAP di Provinsi Bali dan terdaftar dalam Direktori IAPI tahun 2016. Peneliti memberikan rentang waktu selama dua minggu untuk responden mengisi daftar pertanyaan dalam kuesioner dan mengembalikannya kepada peneliti yang secara langsung akan mengambil kuesioner tersebut. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini berupa nama KAP yang ada di Provinsi Bali, jumlah auditor yang bekerja pada masing-masing KAP, gambaran umum KAP, dan struktur organisasi KAP.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek atau subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2014:117). Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor yang berada pada



KAP di Provinsi Bali dan terdaftar dalam Direktori IAPI tahun 2016 sejumlah 84 orang. Sampel merupakan bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2014:118). Metode penentuan sampel akan menggunakan *nonprobability sampling*. Teknik pengambilan sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah *purposive sampling*, yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2014:124). Sampel dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di KAP Provinsi Bali dan terdaftar dalam Direktori IAPI tahun 2016 dengan kriteria yaitu auditor yang telah bekerja minimal selama dua tahun dan pernah mengaudit laporan keuangan.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode dokumentasi serta kuesioner, yaitu teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberikan seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab (Sugiyono, 2013:135). Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis regresi linear berganda, yaitu untuk mengetahui pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat. Selain itu, penelitian ini juga disertai dengan uji validitas, uji reliabilitas, uji asumsi klasik, uji koefisien determinasi, uji signifikan F dan uji parsial (uji t).

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Penelitian ini menggunakan data yang diperoleh dari penyebaran kuesioner ke tujuh KAP di Provinsi Bali. Kuesioner yang disebar sebanyak 81 kuesioner dan

19 kuesioner yang tidak kembali, sehingga kuesioner yang dapat digunakan untuk dianalisis sebanyak 62 kuesioner. Informasi mengenai karakteristik variabel penelitian, antara lain nilai minimum, maksimum, *mean* (rata-rata) dan standar deviasi disajikan dengan menggunakan statistik deskriptif. Tabel 1 menunjukkan bahwa variabel kompleksitas audit ( $X_1$ ) mempunyai nilai minimum sebesar 11, nilai maksimum sebesar 40, dan nilai rata-rata sebesar 22,74. Hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif Kompleksitas Audit di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali memiliki rata-rata rendah. Deviasi Standar 7,590, hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif terjadi perbedaan nilai Kompleksitas Audit yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 7,590.

**Tabel 1.**  
**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kompleksitas Audit	62	11	40	22.74	7.590
Skeptisme Profesional Auditor	62	13	39	29.34	6.270
Penerimaan Perilaku Disfungsional	62	13	48	26.50	8.264

Sumber: Data diolah, 2016

Variabel skeptisme profesional ( $X_2$ ) mempunyai nilai minimum sebesar 13, nilai maksimum sebesar 39, dan nilai rata-rata sebesar 29,34. Hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif Skeptisme Profesional Auditor di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali memiliki rata-rata cukup. Deviasi Standar 6,270, hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif terjadi perbedaan skeptisme profesional yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 6,270.

Variabel Penerimaan Perilaku Disfungsional ( $Y$ ) mempunyai nilai minimum sebesar 13, nilai maksimum sebesar 48, dan nilai rata-rata sebesar

26,50. Hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali memiliki rata-rata rendah. Deviasi Standar 8,264, hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif terjadi perbedaan Penerimaan Perilaku Disfungsional yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 8,264.

Uji validitas digunakan untuk mengukur valid tidaknya suatu kuisisioner. Biasanya syarat minimum suatu kuesioner untuk memenuhi validitas adalah jika  $r$  bernilai 0,3.

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Validitas Instrumen**

Variabel	Instrumen	Pearson Correlation	Keterangan
Kompleksitas Audit (X <sub>1</sub> )	X1.1	0,942	Valid
	X1.2	0,812	Valid
	X1.3	0,888	Valid
	X1.4	0,921	Valid
	X1.5	0,870	Valid
	X1.6	0,768	Valid
	X1.7	0,852	Valid
	X1.8	0,841	Valid
	X1.9	0,902	Valid
	X1.10	0,907	Valid
Skeptisme Profesional (X <sub>2</sub> )	X2.1	0,771	Valid
	X2.2	0,906	Valid
	X2.3	0,906	Valid
	X2.4	0,914	Valid
	X2.5	0,910	Valid
	X2.6	0,859	Valid
	X2.7	0,877	Valid
	X2.8	0,788	Valid
Penerimaan Perilaku Disfungsional (Y)	Y1.1	0,848	Valid
	Y1.2	0,789	Valid
	Y1.3	0,788	Valid
	Y1.4	0,747	Valid
	Y1.5	0,770	Valid
	Y1.6	0,874	Valid
	Y1.7	0,747	Valid

Y1.8	0,800	Valid
Y1.9	0,866	Valid
Y1.10	0,880	Valid
Y1.11	0,886	Valid
Y1.12	0,877	Valid

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 2 menunjukkan bahwa seluruh instrumen penelitian memiliki nilai  $r > 0,3$  sehingga disimpulkan bahwa instrument penelitian dinyatakan valid untuk digunakan sebagai alat pengumpulan data penelitian.

Pengujian reliabilitas menunjukan sejauh mana suatu pengukuran dapat memberikan hasil yang konsisten bila dilakukan pengukuran kembali dengan gejala yang sama. Istrumen yang digunakan disebut reliabel jika koefisien *Cronbach's Alpha*  $> 0,60$ .

**Tabel 3.**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

Variabel	Jumlah Instrumen	Cronbach's Alpha	Keterangan
Kompleksitas Audit	10	0.964	Reliabel
Skeptisme Profesional	8	0.951	Reliabel
Penerimaan Perilaku Disfungsional	12	0.956	Reliabel

Sumber : Data diolah, 2016

Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang disajikan dalam Tabel 3, dapat disimpulkan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini reliabel yang dapat dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* pada masing-masing variabel lebih besar dari 0,60, sehingga layak digunakan untuk menjadi alat ukur instrumen kuesioner dalam penelitian ini.

Sebelum dilakukan analisis regresi linier berganda, maka dilakukan uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah model regresi yang terbebas

dalam masalah multikolinearitas, heteroskedastisitas, serta masalah normalitas data. Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi, variabel terikat dan variabel bebas atau keduanya memiliki distribusi normal atau tidak. Distribusi data dinyatakan normal apabila nilai probabilitas pengujian yang lebih besar 0,05. Hasil uji normalitas pada Tabel 4 menunjukkan nilai signifikan sebesar *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar  $0,106 > 0,05$ . Sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data yang berdistribusi normal.

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Normalitas (*Kolmogorov-Smirnov Test*)**

	<i>Unstandardized Residual</i>
N	62
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	0,697
<i>Asymp.Sig.(2-tailed)</i>	0,106

*Sumber:* Data diolah, 2016

Uji asumsi yang kedua yang harus dipenuhi adalah uji multikolinearitas. Uji multikolinearitas dilakukan dengan menghitung nilai *variance inflation factor* (VIF) dari tiap-tiap variabel independen. Model regresi dikatakan bebas dari multikolinearitas apabila nilai *tolerance* lebih besar dari 10 persen atau VIF kurang dari 10. Hasil uji multikolinearitas pada Tabel 5 menunjukkan bahwa besarnya nilai *Tolerance*  $> 0,1$  dan nilai VIF pada masing-masing variabel lebih kecil dari 10. Sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini tidak mengalami gejala multikolinearitas.

**Tabel 5.**  
**Hasil Uji Multikolinearitas**

<b>Variabel</b>	<i>Tolerance</i>	<b>VIF</b>
-----------------	------------------	------------

Kompleksitas Audit	0.521	1.919
Skeptisme Profesional	0.521	1.919

Sumber: Data diolah, 2016

Uji heterokedastisitas adalah uji asumsi klasik ketiga yang harus dipenuhi. Pengujian ini dilakukan untuk menguji apakah dalam moderasi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Jika signifikansi t dari hasil meregresi nilai *absolute residual* terhadap variabel bebas lebih dari 0,05 maka model regresi tidak mengandung heteroskedastisitas.

**Tabel 6.**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Variabel	t	Sig.
Kompleksitas Audit	1,192	0.238
Skeptisme Profesional	-0,320	0.750

Sumber: Data diolah, 2016

Hasil uji heterokedastisitas pada Tabel 6 memperlihatkan tingkat signifikansi tiap variabel bebas di atas 0,05 sehingga dapat disimpulkan model regresi terbebas dari heteroskedastisitas. Oleh karena model telah memiliki data yang terdistribusi normal, bebas dari gejala multikolinearitas dan heterokedastisitas maka analisis berikutnya dapat dilanjutkan.

Analisis regresi linear berganda digunakan untuk mengetahui pengaruh kompleksitas audit ( $X_1$ ), skeptisme profesional auditor ( $X_2$ ), pada penerimaan perilaku disfungsi audit ( $Y$ ) di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali, dengan menggunakan model persamaan linear berganda yang terdapat pada Tabel 7.

**Tabel 7.**  
**Hasil Analisis Regresi Linear Berganda**

Variabel	Koefisien Regresi	Standar Error	t- hitung	Sig.
Kompleksitas Audit	0.658	0.068	9.663	0.000

Skeptisme Profesional		-0.544	0.082	-6.596	0.000
Constant	=	27,488			
Adjusted R Square	=	0.876			
F-Hitung	=	215.947			
Sig.	=	0.000			

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 7, model regresi yang digunakan sebagai berikut.

$$Y = 27,488 + 0,658(X_1) + 0,544(X_2) + \varepsilon$$

Nilai konstanta sebesar 27,488 artinya apabila kompleksitas audit ( $X_1$ ) dan skeptisme profesional auditor ( $X_2$ ) sama dengan nol, maka penerimaan perilaku disfungsi audit ( $y$ ) sebesar 27,488. Nilai koefisien regresi kompleksitas audit ( $X_1$ ) sebesar 0,658 dengan signifikansi 0,000 ( $0,000 < 0,05$ ) menunjukkan bahwa hipotesis pertama ( $H_1$ ) yang menyatakan terdapat pengaruh positif antara variabel kompleksitas audit ( $X_1$ ) pada variabel penerimaan perilaku disfungsi audit ( $Y$ ) sebesar 0,658. Artinya apabila kompleksitas audit ( $X_1$ ) naik, maka penerimaan perilaku disfungsi audit ( $Y$ ) juga akan mengalami peningkatan dengan asumsi semua variabel bebas lain bernilai tetap.

Nilai koefisien regresi skeptisme profesional auditor ( $X_2$ ) sebesar -0,554 dengan signifikansi 0,000 ( $0,000 < 0,05$ ) menunjukkan bahwa hipotesis kedua ( $H_2$ ) yang menyatakan terdapat pengaruh negatif antara variabel skeptisme profesional auditor ( $X_2$ ) pada variabel penerimaan perilaku disfungsi audit ( $Y$ ) sebesar -0,554. Artinya apabila skeptisme profesional auditor ( $X_2$ ) naik, maka penerimaan perilaku disfungsi audit ( $Y$ ) akan mengalami penurunan dengan asumsi semua variabel bebas lain bernilai tetap.

Pengujian selanjutnya adalah uji koefisien determinasi. Nilai koefisien determinasi menunjukkan seberapa jauh kemampuan variabel independen dalam menerangkan variasi variabel dependen. Berdasarkan Tabel 7, dapat disimpulkan bahwa besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai *adjusted R square* ( $R^2$ ) sebesar 0,876. Hasil ini berarti bahwa pengaruh variabel kompleksitas audit ( $X_1$ ), skeptisme profesional auditor ( $X_2$ ) pada penerimaan perilaku disfungsional audit ( $Y$ ) sebesar 87,6 persen dan sisanya 12,4 persen dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar model penelitian.

Uji statistik F digunakan untuk menguji kelayakan atau validitas dari suatu model regresi berganda dan untuk mengetahui apakah model penelitian dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen. Berdasarkan Tabel 7 nilai dari F hitung 215,947 (lebih besar dari F tabel) dengan nilai signifikansi 0.000 (kurang dari 0.05) maka disimpulkan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel kompleksitas audit dan skeptisme profesional auditor pada penerimaan perilaku disfungsional audit sehingga model penelitian dikatakan layak digunakan sebagai model regresi.

Pengujian selanjutnya adalah uji t, yaitu untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial. Hasil analisis pada Tabel 7 menyatakan bahwa  $\beta_1 = 0,658$  dengan tingkat signifikan uji t sebesar 0,000 yang menunjukkan angka lebih kecil daripada taraf nyata dalam penelitian ini yaitu 0,05. Hal tersebut menunjukkan variabel kompleksitas audit berpengaruh pada penerimaan perilaku disfungsional audit. Koefisien regresi sebesar 0,658 bertanda positif yang menunjukkan bahwa arah pengaruh variabel



kompleksitas audit adalah positif. Hipotesis pertama ( $H_1$ ) dapat diterima yaitu, kompleksitas audit berpengaruh positif pada penerimaan perilaku disfungsional audit.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kompleksitas audit yang dimiliki auditor, maka penerimaan perilaku disfungsional audit akan meningkat, dan sebaliknya jika kompleksitas audit rendah, maka penerimaan perilaku disfungsional audit akan menurun. Penelitian dari Restu dan Indriantoro (2000) menyatakan bahwa peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas audit ini diperkirakan dapat menyebabkan auditor berperilaku disfungsional. Penelitian dari Yuliandari (2012) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif antara kompleksitas tugas dan perilaku disfungsional audit.

Berdasarkan hasil analisis pada Tabel 7 menyatakan bahwa  $\beta_2 = -0,544$  dengan tingkat signifikan uji t sebesar 0,000 yang menunjukkan angka lebih kecil daripada taraf nyata dalam penelitian ini yaitu 0,05. Hal tersebut menunjukkan variabel skeptisme profesional auditor berpengaruh pada penerimaan perilaku disfungsional. Koefisien regresi sebesar -0,544 bertanda negatif yang menunjukkan bahwa arah pengaruh variabel skeptisme profesional auditor adalah negatif. Dengan demikian hipotesis kedua ( $H_2$ ) dapat diterima yaitu, skeptisme profesional auditor berpengaruh negatif pada penerimaan perilaku disfungsional audit.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi skeptisme profesional auditor di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali, maka penerimaan perilaku disfungsional audit akan menurun, dan sebaliknya jika skeptisme profesional auditor semakin rendah, maka penerimaan perilaku disfungsional audit akan meningkat. Tingginya skeptis profesional yang dimiliki oleh auditor, mereka akan mampu menaksir keberadaan kecurangan pada tahap perencanaan audit, yang akhirnya mengarahkan auditor untuk meningkatkan pendeteksian kecurangan pada tahap berikutnya. Tingginya sikap skeptis juga dapat mengurangi terjadinya tindakan disfungsional yang dilakukan oleh auditor yang tidak bertanggung jawab. Manfaat lain dari menerapkan sikap skeptisme profesional auditor, agar klien puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasa auditor yang sama di waktu yang akan datang.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Dari hasil analisis dan uraian pada bab-bab sebelumnya, maka dapat diperoleh simpulan bahwa variabel kompleksitas audit berpengaruh positif pada penerimaan perilaku disfungsional audit. Variabel skeptisme profesional auditor berpengaruh negatif pada penerimaan perilaku disfungsional.

Saran yang dapat diberikan berdasarkan simpulan yang telah disampaikan adalah bagi auditor diharapkan lebih memahami dan menerapkan prinsip-prinsip etika yang membentuk karakter auditor yang mengarahkan auditor untuk selalu bersikap profesional, membuat sistem dan prosedur pelaksanaan tugas audit, pembagian tugas yang baik untuk menghindari kompleksitas tugas dan melakukan

pelatihan (*training*) bagi auditor untuk menunjang keterampilan dan keahlian auditor. Sikap skeptisme profesional sebaiknya lebih ditingkatkan lagi agar auditor tidak mudah percaya dengan bukti audit dan lebih mampu untuk mendeteksi kecurangan yang ada pada laporan keuangan.

#### DAFTAR REFERENSI

- Abdul Halim, Sutrisno T, Rosidi, M. Achsin, 2014. Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable. *International Journal of Business and Management Invention*. 3(6), h:64-74
- Adnyani, Nyoman, Anantawikrama Tungga Atmadja dan Trisna Herawati Nyoman, 2014. Pengaruh Skeptisme profesional auditor, independensi, dan pengalaman auditor terhadap tanggung jawab auditor dalam mendeteksi kecurangan dan kekeliruan laporan keuangan (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Wilayah Bali). *Jurnal Akuntansi*. 2(1), h: 1-11
- Agus triyanto, 2014. Pengaruh skeptisisme profesional auditor, situasi audit, independensi, etika, keahlian dan pengalaman terhadap ketepatan pemberian opini auditor di Kantor Akuntan Publik di wilayah Yogyakarta. *Jurnal Akuntansi Muhamadiyah*. 1(3): h: 1-17
- Ali, Mansouri. 2009. Audit Competence and Audit Quality: Case in Emerging Economy. *International Journal of Business and Management*, 4 (2), pp: 17-25
- De Angelo, L.E. 1981. Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3.
- Donelly, David P. 2003. Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effect of Locus of Control, Organizational Commitment, and Position. *The Journal of Applied Business Research*, 19.
- Graham, Gerald. 1985. Welch's Philosophy :Leadership Defined by Quality of Employees. *Wichita Business Journal*.
- Gusti, Magfirah., Syahrir, Ali. 2008 . “ Hubungan Skeptisme Profesional Auditor dan situasi audit, Etika, Pengalaman serta Keahlian Audit dengan Keputusan

- Pemberian Opini Auditor oleh Akuntan Publik” . *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi Padang*. Vol 8.
- Harini, Dwi, Agus Wahyudin, dan Indah Anisykurlillah. 2010. Analisis Penerimaan Auditor atas *Dysfunctional Audit Behavior* : Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwoketo*.
- Husna, Lina Febrina dan Basuki Hadiprayitno. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Personal Auditor terhadap Penerimaan Auditor Atas *Dysfunctional Audit Behavior* (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah dan Yogyakarta). *Skripsi S1 Universitas Diponegoro Semarang*.
- IAI Kompartemen Akuntan Publik. 2001. *Standar Profesi Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Irawati, Y., Petronila, T. A., dan Mukhlasi. 2005. Hubungan Karakteristik Personal Auditor terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku dalam Audit. *Simposium Nasional Akuntansi Solo*.
- Jamilah, Siti Zaenal Fanani, dan Gradita Chandrarin. 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas terhadap *Audit Judgement*. *Symposium Nasional Akuntansi 10 Makasar*.
- Kelley, T. and Margheim, L. 1990. “The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variabel on Dysfunctional Behavior”. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 9(2), pp: 21-41.
- Muhshyi, Abdul. 2013. Pengaruh *Time Budget Pressure*, Risiko Kesalahan, dan Kompleksitas terhadap Kualitas Audit. *Skripsi Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta*.
- Otley, D. T., and Pierce, B. J. 1996. “*Audit Time Budget Pressure: Consequence and Antecedents*”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 9(1), pp: 31-58.
- Paino, H., Ismail, Z., dan Smith, M. 2012. *Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Study in Malaysia*. *Asian Review of Accounting*. 18(2), pp: 167-173.
- Payne, Elizabeth A., and Ramsay, Robert J. 2005. Fraud Risk Assesment and Auditors’ Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal* 20(3), pp: 321-330

- Pierce, B, and Sweeney, B. 2004. Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation. *European Accounting Review*. Vol. 13. No. 1. pp. 415-441.
- Priyo, Adi dan Andin Prasita. 2007. Pengaruh Kompleksitas Audit dan Tekanan Anggaran dan Waktu terhadap Kualitas Audit dengan Moderasi Pemahaman terhadap Sistem Informasi. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana Semarang.
- Sadewa, Prama Sastra. 2011. Pengaruh Due professional care, kompleksitas audit dan Tekanan Anggaran dan Waktu Terhadap Kualitas Audit. Universitas Islam Negeri Jakarta.
- Silaban, Adanan. 2009. Perilaku Disfungsional Auditor dalam Pelaksanaan Program Audit (Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik). *Disertasi Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang*.
- Sugiyono. 2014. *Statistika untuk Penelitian*. Bandung: Alfabeta.
- Wijayanti, Provita, 2007. Pengaruh Karakteristik Auditor Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi Empiris Pada Auditor yang Bekerja di BPKP di Jawa Tengah dan DI Yogyakarta). *Tesis S2, UNDIP, Semarang*.
- Yuliandari, Dewi Widowati. 2012. Pengaruh *Locus of Control*, Komitmen Profesional, *Time Budget Pressure*, dan Kompleksitas Tugas terhadap Perilaku Disfungsional audit. *Skripsi Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Yogyakarta*.