

**TEKANAN ANGGARAN WAKTU, *LOCUS OF CONTROL*, SIFAT  
*MACHIAVELLIAN*, PELATIHAN AUDITOR SEBAGAI ANTESEDEN  
PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDITOR**

**Ni Putu Arista Devi<sup>1</sup>  
I Wayan Ramantha<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: [ristadevi22@gmail.com](mailto:ristadevi22@gmail.com)/telp: +6281916165401

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

**ABSTRAK**

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh perilaku disfungsi auditor dengan variabel tekanan anggaran waktu, *locus of control*, sifat *Machiavellian* dan pelatihan auditor secara langsung sebagai anteseden. BPKP RI Provinsi Bali tahun 2016 adalah lokasi penelitian ini. Sampel penelitian dilakukan dengan teknik sampel jenuh. Pengumpulan data menggunakan metode survei dengan teknik penyebaran kuesioner. Analisis regresi linear berganda digunakan sebagai teknik analisis untuk penelitian ini. Hasil analisis dari 54 responden menunjukkan bahwa tekanan anggaran waktu, *locus of control* eksternal, dan sifat *Machiavellian* secara parsial berpengaruh positif signifikan pada perilaku disfungsi auditor. Pelatihan auditor secara parsial berpengaruh negatif signifikan pada perilaku disfungsi auditor. *Locus of control* internal secara parsial tidak berpengaruh pada perilaku disfungsi auditor. Variabel tekanan anggaran waktu, *locus of control*, sifat *Machiavellian*, dan pelatihan auditor memiliki pengaruh secara serempak dan memengaruhi perilaku disfungsi auditor sebesar 62,1 persen dan sisanya 37,9 persen dipengaruhi oleh faktor di luar model penelitian.

**Kata kunci:** *tekanan anggaran waktu, locus of control, sifat Machiavellian, pelatihan auditor, perilaku disfungsi auditor*

**ABSTRACT**

*This research is purposed to show the effect of dysfunctional behavior auditor caused by time budget pressure, locus of control, Machiavellian nature and auditor training directly with BPKP RI of the Bali Province 2016 as research location. The research sample is used saturated sample. Collecting data for the research is used survey methods with techniques for questionnaire distributed. Multiple linear regression analysis is analysis technique used in this research. Result of 54 respondents, known that time budget pressure, external locus of control, and Machiavellian nature partially significant positive associated on auditor dysfunctional behavior. Auditor training is partially significant negative effect on auditor dysfunctional behavior. Internal locus of control is partially has no effect on auditor dysfunctional behavior. Variable of time budget pressure, locus of control, Machiavellian nature, and auditor training had simultaneously influence and affect auditor dysfunctional behavior amounted 62.1 percent, while 37.9 percent is influenced by other factors.*

**Keywords:** *time budget pressure, locus of control, Machiavellian nature, auditor training, auditor dysfunctional behavior*

## **PENDAHULUAN**

Pembangunan nasional yang sukses akan tercipta apabila pengelolaan keuangan negara dilakukan dengan baik. Maka dari itu, pengelolaan negara harus diawasi dengan ketat supaya terbebas dari praktik-praktik yang menyimpang demi tercapainya tujuan tersebut. Peranan auditor pemerintah dalam hal ini sangat penting karena mereka harus memelihara dan meningkatkan kompetensi serta *skill* mereka, agar mampu melaksanakan pekerjaannya secara profesional. Peran pengawasan auditor pemerintah yang kompeten serta berkualitas diperlukan untuk mewujudkan pemerintahan yang bertanggung jawab, bersih, serta terbebas dari praktik KKN. Salah satu lembaga pengawas internal pemerintah Indonesia adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Menurut Peraturan Pemerintah (PP) No. 192 Tahun 2014, BPKP merupakan lembaga pengawas bagian internal pemerintah yang kedudukannya berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Presiden. BPKP berperan dalam menyelenggarakan tugas di bidang pengawasan keuangan negara dan daerah. Hasil kinerja BPKP dijadikan sorotan masyarakat karena akan terlihat dari hasil audit lembaga tersebut atas akuntabilitas pemerintah negara dan pemerintah daerah. Maka dari itu, BPKP sebagai auditor memiliki kewajiban untuk memberikan laporan audit yang andal reliabel serta transparan mengenai hasil kinerja pemerintah. Kualitas audit dapat terlihat dari kemungkinan auditor melaporkan kekeliruan dalam laporan keuangan berdasarkan hasil temuannya (DeAngelo, 1981).

Seorang auditor seringkali dihadapkan pada kondisi yang menyebabkan kualitas audit menurun saat melakukan praktiknya. Aktivitas dalam *auditing* juga tidak terlepas dari masalah keperilakuan auditor, seperti adanya kemungkinan auditor melakukan penyimpangan perilaku (*dysfunctional behavior*) (Wintari dkk., 2015). Perilaku disfungsi auditor adalah suatu bentuk perilaku menyimpang auditor dari standar audit yang dalam pelaksanaannya dapat menurunkan kualitas audit. Beberapa bentuk penerimaan perilaku disfungsi yang dilakukan auditor menurut Otley dan Pierce (1995) diantaranya *Underreporting of Time* (tidak tepatnya waktu pelaksanaan audit), *Premature Sign-Off Audit Procedures* (penghentian prosedur audit), *Altering/Replacement Audit Process* dan *Gathering Uninsufficient Evidence* (penggantian prosedur audit atau tidak cukupnya pengumpulan bukti penunjang proses audit). Bentuk – bentuk tindakan penyimpangan tersebut dapat mengakibatkan pada kesalahan proses audit lainnya.

Contoh fenomena perilaku menyimpang yang dilakukan oleh auditor adalah pada kasus PT Kimia Farma dan suap auditor BPK RI. Pada kasus PT Kimia Farma, yang dinyatakan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bappepam) telah menyajikan laba pada laporan keuangannya sebesar 132 Milyar karena adanya pencatatan ganda atas penjualan serta penggelembungan nilai persediaan pada laporan keuangan tahun 2001. PT Kimia Farma terbukti melakukan manipulasi laba sebesar 33 Milyar (Wiwekandari, 2015). Fenomena penyimpangan perilaku pada auditor pemerintah yakni kasus suap pada auditor BPK RI yang terjadi di Jawa Barat oleh Pemerintah Kota Bekasi dan Sulawesi Utara oleh walikota

Tomohon (Putra dan Aryanto, 2012). Berdasarkan *economi.okezone.com* dalam Dewi dan Merkusiwati (2016) terdapat 21 kasus korupsi yang menyebabkan kerugian negara hingga Rp 17,02 miliar di mana temuan tersebut berasal dari hasil audit dana tersentralisasi di beberapa lembaga pemerintah pada tahun 2011. Kasus tersebut berimplikasi pada keraguan masyarakat atas kinerja auditor karena tindakan tidak etisnya (Putra dan Aryanto, 2012).

Berdasarkan fenomena yang sudah dipaparkan sebelumnya, hal ini menunjukkan bahwa auditor profesional masih belum mampu untuk mengungkapkan kecurangan yang dilakukan oleh kliennya. Perilaku individu dapat berasal dari refleksi personalitasnya sedangkan faktor-faktor situasional memberi dorongan pada individu tersebut membuat keputusan (Malone dan Roberts 1996). Faktor-faktor tersebut dapat menimbulkan terjadinya perilaku disfungsi auditor. Tekanan anggaran atau merupakan salah satu dari faktor situasional atau faktor eksternal yang dapat menyebabkan perilaku disfungsi auditor. Tekanan anggaran waktu mengarah pada terdesaknya waktu yang timbul saat masa pelaksanaan tugas yang disebabkan oleh terbatasnya alokasi waktu (DeZoort dan Lord, 1997). Auditor yang terjebak antara pemenuhan tugas audit dan kendala alokasi waktu akan mengalami *dilemma* (Cook dan Kelley, 1988). Tekanan ini akan menyebabkan auditor melakukan perilaku disfungsi seperti melewati beberapa proses audit untuk meminimalisasi waktu penugasan. Menurut Willet dan Page (1996) dalam Wintari dkk. (2015) menyebutkan faktor tekanan anggaran waktu merupakan penyebab terbesar menurunnya kualitas audit serta kinerja auditor.

*Locus of control* adalah suatu karakteristik personalitas yang menggambarkan tingkat kepercayaan individu atas kejadian yang dialami dalam menentukan nasib masing-masing individu. Terdapat dua jenis *locus of control* menurut kecenderungan sudut pandang individu yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Individu yang memiliki *locus of control* internal yakin bahwa mereka memiliki kontrol kendali lebih baik dalam menentukan hidup mereka (Ivancevich dan Matteson, 1987 dalam Malone and Roberts, 1996). Maka dari itu, mereka lebih berkomitmen dalam menjalankan tugas. Sedangkan individu dengan *locus of control* eksternal cenderung tidak bisa memastikan dan mengendalikan kejadian yang dialami karena hal tersebut dianggap merupakan sebuah faktor nasib, takdir maupun keberuntungan (Spector, 1982). Oleh karena itu, jika terjadi sesuatu yang tidak sesuai dengan harapan, individu cenderung menyalahkan lingkungan atau keadaan sebagai penyebabnya (Wiriani dkk., 2013). Apabila auditor merasa tuntutan pekerjaan mereka tidak sepadan dengan kemampuannya, maka auditor akan melakukan tindakan disfungsional untuk mempertahankan kedudukannya.

Sifat *Machiavellian* digambarkan sebagai suatu kepribadian di mana individu menghalalkan segala cara dalam mencapai sesuatu yang diinginkan. Individu yang bersifat *Machiavellian* tinggi berusaha bertindak dengan memanfaatkan situasi dan kondisi demi orientasi pribadi serta cenderung tidak mematuhi peraturan yang berlaku (Ghosh dan Crain, 1995). Sifat *Machiavellian* merupakan sifat yang negatif karena tidak peduli pada pentingnya nilai

kejujuran serta integritas. Hal tersebut berindikasi pada perilaku disfungsional auditor.

Pelatihan dapat memberikan *outcome* yang baik termasuk meningkatkan komitmen atas pelaksanaan tugas dan mempengaruhi perilaku (Svanstrom, 2015). Seringnya terjadi perubahan aturan dalam menyusun laporan audit, menuntut pengetahuan auditor untuk selalu *up-to-date*. Maka dari itu auditor perlu diberikan pelatihan dalam bentuk seminar, *workshop*, atau *symposium* untuk mengurangi perilaku disfungsional dalam audit. Namun, *small audit firm* memiliki keterbatasan dalam mengadakan seminar atau *workshop* untuk mengundang para profesional. Hal ini dapat terjadi karena para profesional yang diundang tak memiliki cukup waktu untuk memberikan pelatihan, kondisi finansial, maupun keterbatasan sumber daya manusia (SDM) di Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk melakukan program peningkatan kualitas anggotanya (Svanstrom, 2015).

Penelitian ini ditujukan untuk mengetahui hubungan perilaku disfungsional auditor ditinjau dari faktor situasional dan karakter personal. Faktor situasional meliputi tekanan anggaran waktu dan pelatihan auditor sedangkan karakter personal meliputi *locus of control* dan sifat *Machiavellian*. Penelitian mereplikasi penelitian Svanstrom (2015) dengan menambah dua variabel yaitu *locus of control* dan sifat *Machiavellian*. Alasan dilakukannya penelitian ini adalah karena masih terjadi ketidakkonsistenan penelitian sebelumnya. Pada penelitian Donnelly *et al.* (2003), Rustiarini (2014) dan Wintari dkk. (2015) menemukan bahwa terdapat hubungan antara karakteristik personal pada perilaku disfungsional auditor sedangkan hasil penelitian Malone dan Roberts (1996), Maryanti (2005)

dan Gustiati (2012) menyatakan bahwa tidak semua dimensi karakteristik personal individu memberikan pengaruh pada perilaku disfungsional auditor. Hal tersebut mendorong untuk dilakukan penelitian ulang terhadap hubungan *locus of control* pada perilaku disfungsional auditor. Penelitian ini juga menambah variabel sifat *Machiavelian* karena penelitian mengenai variabel tersebut masih sedikit dilakukan pada hubungan perilaku disfungsional auditor.

Penelitian ini lebih berfokus pada perilaku disfungsional auditor pada BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali, mengingat penelitian di sektor publik masih jarang dilakukan dan fenomena kasus pada auditor sektor publik masih sering terjadi. Kasus korupsi dan penyimpangan dana yang terjadi di Bali sebagian besar disebabkan oleh kurang baiknya pengelolaan keuangan dan sistem pengendalian internal pemerintah (Dewi dan Merkusiwati, 2016). BPKP memiliki peranan penting sebagai auditor internal pemerintah untuk menghasilkan hasil audit yang terpercaya dan menciptakan akuntabilitas aparat pemerintah.

Berdasarkan latar belakang yang sudah dijelaskan, maka rumusan masalah yang diangkat yaitu: 1) Bagaimanakah pengaruh tekanan anggaran waktu pada perilaku disfungsional auditor?; 2) Bagaimanakah pengaruh *locus of control* pada perilaku disfungsional auditor?; 3) Bagaimanakah pengaruh sifat *Machiavellian* pada perilaku disfungsional auditor?; 4) Bagaimanakah pengaruh pelatihan auditor pada perilaku disfungsional auditor? Mengacu pada rumusan masalah yang sudah diangkat, tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui hubungan mengenai pengaruh tekanan anggaran waktu pada perilaku disfungsional auditor, pengaruh *locus of control* pada perilaku disfungsional auditor, pengaruh sifat

*Machiavellian* pada perilaku disfungsional auditor dan pengaruh pelatihan auditor pada perilaku disfungsional auditor baik. Kegunaan penelitian ini secara teoritis adalah menambah wawasan khususnya di bidang audit dan akuntansi berperilaku. Penelitian ini diharapkan bermanfaat sebagai bahan kajian untuk penelitian serta pengembangan dalam ilmu pengetahuan demi kemajuan di dunia pendidikan. Sedangkan kegunaan dari penelitian ini secara praktis adalah menjadi masukan bagi auditor di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali agar bisa memanfaatkan waktu pelaksanaan audit sebaik mungkin, serta meningkatkan komitmen sebagai seorang auditor. Selain itu, dengan mengetahui faktor penyebab terjadinya perilaku disfungsional auditor, maka diharapkan faktor-faktor penyebab tersebut dapat diminimalisasi, sehingga probabilitas auditor untuk melakukan praktik tersebut dapat berkurang. Bagi pemerintah Provinsi Bali khususnya, penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai masukan dalam memahami fungsi, peran, tanggung jawab, dan tugas BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali.

Teori atribusi digambarkan sebagai teori yang menjelaskan bagaimana individu dalam berperilaku serta prosesnya dalam menginterpretasikan suatu kejadian, sebab serta akibat dari perilakunya (Suartana, 2010: 181). Teori ini pertama kali dicetuskan oleh Fritz Heider tahun 1958 dengan argumentasi bahwa seseorang dapat berperilaku atas kombinasi faktor internal dan faktor eksternal saat membuat keputusan. Faktor internal atau disposisional dapat mengacu pada aspek karakter dari individu tersebut seperti persepsi, sifat pribadi maupun kemampuan serta motivasi seseorang. Faktor eksternal atau situasional mengarah pada lingkungan yang memberikan pengaruh individu berperilaku seperti

pandangan masyarakat, nilai sosial maupun kondisi sosial. Teori ini berusaha memaparkan tentang bagaimana perilaku individu dalam bertindak yang disebabkan oleh faktor disposisional atau internal dan faktor situasional atau eksternal dalam sebuah organisasi

Perilaku disfungsional auditor adalah perilaku menyimpang auditor dari standar audit yang dalam pelaksanaannya dapat menurunkan kualitas audit (Donnelly *et al.*, 2003). Bentuk-beruk perilaku disfungsional yang dilakukan auditor diantaranya yaitu *underreporting of time* (URT), *premature sign-off* (PMSO) dan *altering/replacement of audit procedure*. *Premature sign-off* (PMSO) terjadi saat penghentian satu langkah atau beberapa langkah dilakukan oleh auditor tanpa digantikan dengan tindakan lain dalam proses audit. Indikasi dari tindakan ini dapat menyebabkan secara langsung berpengaruh pada opini audit yang dihasilkan (Otley dan Pierce, 1996). *Underreporting of time* (URT) muncul saat pelaporan waktu audit oleh auditor lebih pendek dari waktu yang sebenarnya. Tindakan ini tidak berpengaruh langsung pada kualitas audit namun auditor sudah melaporkan waktu palsu yang akan menyebabkan anggaran waktu menjadi tidak realistis, evaluasi *staff* yang tidak akurat serta menurunkan kualitas audit (Paino *et al.*, 2010). *Altering/replacing of audit procedure* adalah tindakan auditor mengganti prosedur audit yang tidak semestinya dalam standar *auditing*. Tindakan ini dilakukan karena auditor menganggap prosedur yang sudah ditetapkan memerlukan waktu lebih lama untuk menyelesaikannya.

Anggaran waktu sangat penting untuk dipenuhi oleh auditor dalam memenuhi permintaan klien agar dapat menyelesaikan pekerjaannya dengan tepat

waktu. Terbatasnya alokasi yang dibutuhkan dalam pelaksanaan tugas ditambah dengan adanya kesadaran bahwa anggaran waktu digunakan sebagai tolok ukur kinerjanya, menyebabkan *stress* individual bagi para auditor (Svanstrom, 2015). Anggaran waktu yang ketat membuat auditor tidak dapat menyelesaikan seluruh prosedur audit yang seharusnya dilakukan karena tekanan yang diberikan oleh atasan dianggap mustahil untuk dipenuhi oleh auditor. Hal ini akan berindikasi pada perilaku disfungsional audit untuk memenuhi anggaran waktu yang diberikan. Saat seseorang mengalami tekanan ada kemungkinan respon dari auditor untuk berperilaku menyimpang (DeZoort dan Lord, 1997). Berdasarkan penjabaran penelitian DeZoort dan Lord (1997), Dewi dan Wirasedana (2015) dan Svanstrom (2015) maka dapat disimpulkan bahwa semakin ketat tekanan anggaran waktu yang dirasakan oleh auditor, maka semakin tinggi potensi terjadinya perilaku disfungsional auditor. Berdasarkan pemaparan yang sudah dijelaskan maka hipotesis yang diajukan penulis yaitu:

H<sub>1</sub>: Tekanan anggaran waktu berpengaruh positif pada perilaku disfungsional auditor

*Locus of control* merupakan bentuk karakter personalitas di mana digambarkan sebagai bagaimana individu mempercayai sesuatu yang terjadi dalam hidupnya. Terdapat dua jenis *locus of control* menurut kecenderungan sudut pandang individu diantaranya *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Apabila seseorang yang memiliki *locus of control* internal yang tinggi, mereka akan cenderung yakin bahwa suatu kejadian yang dialaminya adalah berasal dari kekuatan mereka sendiri. Menurut penelitian Wahyudi (2011), ada kecenderungan untuk lebih berusaha mencapai keberhasilan bagi individu yang

memiliki *locus of control* internal tinggi. Selain itu, auditor yang memiliki *locus of control* internal tinggi memegang kendali lebih baik atas stress kerja dialami dan menganggapnya sebagai tantangan untuk peningkatan kinerjanya (Rustiarini, 2014). Berdasarkan pemaparan yang sudah dijelaskan, hipotesis yang diajukan penulis yaitu:

H<sub>2a</sub>: *Locus of control* internal berpengaruh negatif pada perilaku disfungsional auditor.

Individu dengan *locus of control* eksternal tinggi cenderung merasa kurang percaya dengan kemampuannya saat mengerjakan tugas dan hanya bisa menerima kejadian yang dialami atas dasar takdir, keberuntungan maupun nasib. Ketika individu merasa tidak dapat menyanggupi pekerjaan yang diberikan, maka perilaku disfungsional akan dilakukan sebagai tindakan untuk mempertahankan kedudukannya. Didukung dengan hasil penelitian Donnelly *et al.* (2003, Kartika dan Wijayanti (2007) dan Harini dkk (2011) dapat dinyatakan bahwa semakin tinggi kecenderungan auditor memiliki *locus of control* eksternal maka semakin besar potensi tindakan perilaku disfungsional auditor untuk mempertahankan posisinya. Berdasarkan pemaparan yang sudah dijelaskan, hipotesis yang diajukan penulis yaitu:

H<sub>2b</sub>: *Locus of control* eksternal berpengaruh positif pada perilaku disfungsional auditor.

Sifat *Machiavellian* digambarkan sebagai kepribadian yang dapat memengaruhi perilaku dalam sebuah organisasi (Robbins dan Timothy, 2008). Sifat *Machiavellian* adalah suatu kepribadian di mana individu menghalalkan segala cara dalam mencapai sesuatu yang diinginkan. Seseorang dengan sifat

*Machiavellian* tinggi cenderung dapat menerima perilaku dilematis secara etis dalam mencapai hasil yang diinginkannya (Richmond, 2003 dalam Chrismastuti dan Purnamasari, 2004). Hasil penelitian juga didukung oleh penelitian Saputri dan Wirama (2015) yang menyatakan bahwa auditor semakin rentan untuk berperilaku disfungsional apabila sifat *Machiavellian* yang dimiliki auditor tinggi. Berdasarkan pemaparan yang sudah dijelaskan, hipotesis yang diajukan peneliti yaitu:

H<sub>3</sub>: Sifat *Machiavellian* berpengaruh positif pada perilaku disfungsional auditor

Pelatihan menurut Wiriani dkk (2013) adalah usaha pengembangan sumber daya manusia (SDM) dalam hal pengetahuan, sikap maupun kemampuan. Pengalaman bekerja umumnya memberikan pengetahuan saat menghadapi situasi secara khusus sedangkan pendidikan formal memberikan konsep dan pengetahuan umum yang berdampak pada perilaku dan dilakukan pada situasi yang berbeda (Svanstrom, 2015). Pelatihan memberikan potensi untuk meningkatkan keterampilan serta pengetahuan selain itu juga mempengaruhi perilaku, nilai dan sikap individu (Shephard, 2008 dalam Svanstrom, 2015). Kurangnya pengetahuan dan kompetensi dapat menyebabkan auditor berperilaku menyimpang. Partisipasi auditor dengan mengikuti pelatihan berupa seminar, simposium maupun *workshop* selain menambah pengalaman, juga meningkatkan ketelitian saat pemeriksaan dilakukan. Manfaat yang diterima apabila auditor mengikuti pelatihan auditor adalah pengetahuan auditor lebih *up-to-date*. Selain itu, auditor juga merasa lebih tertantang dan termotivasi dengan sesama auditor dalam melaksanakan tugas audit. Hal ini tentunya mengurangi risiko auditor melakukan

perilaku disfungsional audit Berdasarkan pemaparan yang sudah dijelaskan, hipotesis yang diajukan peneliti yaitu:

H<sub>4</sub>: Pelatihan auditor berpengaruh negatif pada perilaku disfungsional auditor.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini dilakukan untuk menguji variabel tekanan anggaran waktu, *locus of control*, sifat *Machiavellian* dan pelatihan auditor sebagai anteseden perilaku disfungsional auditor. Ruang lingkup penelitian ini dilakukan di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) RI Perwakilan Provinsi Bali yang menjadi anggota auditor. Lokasi penelitian berada di Jalan Kapten Tantular, Denpasar, Bali.

Populasi yang digunakan pada penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di BPKP RI Perwakilan Perwakilan Provinsi Bali sedangkan teknik penentuan sampel yang digunakan adalah teknik sampling jenuh dengan menggunakan seluruh anggota populasi sebagai sampel sejumlah 87 responden. Berdasarkan objek penelitian yang digunakan, yaitu perilaku disfungsional auditor yang dipengaruhi oleh tekanan anggaran waktu, *locus of control*, sifat *Machiavellian* dan pelatihan auditor maka peneliti menggunakan auditor sebagai unit analisis. Teknik pengumpulan data pada penelitian ini adalah penyebaran kuesioner. Kuesioner yang disebar berupa daftar pernyataan tertulis mengenai anteseden dari perilaku disfungsional auditor. Hasil jawaban pada kuesioner diukur dengan menggunakan skala *likert* modifikasi 4 poin. Alasan peneliti menggunakan skala *likert* modifikasi 4 poin adalah untuk menghindari bias atas pemberian jawaban netral pada kuesioner.

Berdasarkan hipotesis yang sudah dirumuskan, anteseden dalam penelitian ini adalah tekanan anggaran waktu, *locus of control*, sifat *Machiavellian* dan pelatihan auditor sedangkan perilaku disfungsional auditor sebagai konsekuen. Tekanan anggaran waktu didefinisikan sebagai seberapa sering auditor mengalami tekanan karena terbatasnya waktu yang dialokasikan saat melaksanakan tugas audit. Instrumen tekanan anggaran waktu diadopsi dari penelitian Wiwekandari (2015) dan diukur menggunakan delapan (8) *item* pernyataan.

Definisi operasional untuk *locus of control* adalah suatu bentuk karakter personalitas yang mewakili individu dalam bertindak saat kejadian menyimpannya. Terdapat 2 jenis *locus of control* yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Instrumen *locus of control* diadopsi dari penelitian Spector (1982) dalam Rustiarini (2014). Instrumen *locus of control* diukur menggunakan enam belas (16) *item* pernyataan dan masing-masing dibagi menjadi delapan (8) pernyataan untuk *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal.

Definisi operasional untuk sifat *Machiavellian* pada penelitian ini digambarkan sebagai individu yang memiliki kepribadian memanfaatkan keadaan demi orientasi pribadi atau mendapatkan *reward*. Instrumen sifat *Machiavellian* diadopsi dari penelitian Mahayani (2015) dan diukur menggunakan delapan (8) *item* pernyataan. Pelatihan auditor didefinisikan sebagai proses pembelajaran yang bertujuan untuk meningkatkan keahlian khusus seseorang (Notoatmodjo, 1998 dalam Nugraha dan Ramantha, 2015). Instrumen pelatihan auditor diadopsi

dari penelitian Nugraha (2015) dan diukur menggunakan enam (6) *item* pernyataan.

Perilaku disfungsional auditor pada penelitian ini dioperasionalkan sebagai perilaku individu yang menerima untuk melakukan pelanggaran aturan atau norma yang sudah ditetapkan sehingga dapat mengancam sistem audit. Dalam penelitian ini, peneliti hanya ingin mengetahui tingkat penerimaan auditor terhadap perilaku disfungsional, bukan pelaksananya secara aktual karena sikap auditor dalam menerima suatu perilaku cenderung akan memengaruhi perilakunya. Berdasarkan penelitian sebelumnya (Donnelly *et al.*, 2003; Maryanti, 2005), peneliti berasumsi bahwa auditor menerima perilaku audit disfungsional berpotensi tinggi untuk melakukan perilaku ini. Instrumen perilaku disfungsional auditor diadopsi dari penelitian Donnelly *et al.* (2003) dalam Rustiarini (2014). Instrumen diukur menggunakan dua belas (12) *item* pernyataan dan masing-masing empat (4) pernyataan mewakili auditor menerima untuk berperilaku disfungsional.

Instrumen penelitian ini diukur menggunakan uji validitas dan uji realibilitas. Uji validitas bertujuan untuk mengetahui kemampuan mengungkapkan pernyataan yang diukur dalam suatu kuesioner yang diuji, sedangkan uji realibilitas dilakukan untuk menguji konsistensi pernyataan yang terdapat dalam kuesioner jika digunakan dari waktu ke waktu. Suatu instrumen penelitian dinyatakan valid apabila nilai *r Pearson Correlation* memiliki nilai kritis  $> 0,3$  dan instrumen dinyatakan reliabel jika nilai pada *Cronbach's alpha* ( $\alpha$ )  $> 0,70$ .

Suatu model penelitian harus lulus tiga jenis uji asumsi klasik sebelum dilakukan uji regresi. Tiga jenis uji asumsi klasik yang digunakan adalah uji normalitas, uji multikolinieritas dan uji heteroskedastisitas. Analisis linear berganda adalah analisis yang digunakan untuk penelitian ini. Model regresi penelitian dinyatakan dalam persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_{2a} X_{2a} + \beta_{2b} X_{2b} + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

Y	= perilaku disfungsional auditor
$\alpha$	= konstanta
$X_1$	= tekanan anggaran waktu
$X_{2a}$	= <i>locus of control</i> internal
$X_{2b}$	= <i>locus of control</i> eksternal
$X_3$	= sifat <i>Machiavellian</i>
$X_4$	= pelatihan auditor
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	= koefisien regresi parsial
e	= <i>error</i>

*Goodness of fit* sebuah model dapat dilihat dari koefisien determinansi ( $R^2$ ) untuk mengetahui persentase variabel terikat dijelaskan oleh variabel bebas. Selain itu pada uji signifikansi simultan (uji F) menunjukkan adanya pengaruh secara simultan variabel bebas terhadap variabel terikat. Pengujian terhadap hipotesis menggunakan uji t untuk mengetahui pengaruh masing masing variabel bebas terhadap variabel terikat secara parsial. Hasil uji ini dapat dilihat pada tingkat signifikan yang digunakan sebesar 0,05 pada kolom Sig. untuk masing-masing variabel independen. Apabila  $P\text{-value} \leq 0,05$  maka  $H_a$  diterima dan  $H_0$  ditolak. Sedangkan jika nilai  $P\text{-value} > 0,05$  maka  $H_a$  diterima dan  $H_0$  ditolak.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden yang digunakan untuk penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Berdasarkan hasil penelitian yang

sudah dikumpulkan, terdapat 87 kuesioner yang disebarakan secara langsung di lokasi dan sebanyak 31 kuesioner tidak kembali. Sebanyak 56 kuesioner yang kembali kemudian diperiksa kelengkapan identitas serta isinya dan terdapat 2 kuesioner yang harus digugurkan karena tidak memenuhi kriteria. Jadi, jumlah kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini yaitu sebanyak 54 kuesioner. Hasil statistik deskriptif responden disajikan dalam Tabel 1.

**Tabel 1**  
**Hasil Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Min.	Maks.	Mean	Std. Deviasi
Perilaku Disfungsional Auditor (Y)	54	14	48	36,57	10,32
Tekanan Anggaran Waktu (X <sub>1</sub> )	54	12	32	24,43	5,91
<i>Locus of Control</i> Internal (X <sub>2a</sub> )	54	9	32	18,22	5,65
<i>Locus of Control</i> Eksternal (X <sub>2b</sub> )	54	10	32	24,83	7,32
Sifat <i>Machiavellian</i> (X <sub>3</sub> )	54	11	30	24,19	6,09
Pelatihan Auditor (X <sub>4</sub> )	54	6	23	12,50	5,36

*Sumber:* Data primer diolah, 2016

Variabel perilaku disfungsional auditor (Y) memiliki nilai minimum 14, nilai maksimum 48 dan standar deviasi 10,32. Nilai *mean* 36,57 menunjukkan rata-rata jawaban responden menjawab setuju pada kuesioner. Ini berarti responden cenderung menerima perilaku disfungsional auditor. Variabel tekanan anggaran waktu (X<sub>1</sub>) memiliki nilai minimum 12, nilai maksimum 32 dan standar deviasi 5,91. Nilai *mean* sebesar 24,43 rata-rata jawaban responden menjawab setuju pada kuesioner. Ini berarti responden cenderung merasakan tekanan anggaran waktu saat menjalankan tugasnya.

Variabel *locus of control* internal (X<sub>2a</sub>) memiliki nilai minimum 9, nilai maksimum 32 dan standar deviasi 5,65. Nilai *mean* 18,22 menunjukkan rata-rata jawaban responden menjawab tidak setuju pada kuesioner.

Ini berarti responden cenderung memiliki *locus of control* internal yang rendah. Variabel *locus of control* eksternal ( $X_{2b}$ ) memiliki nilai minimum sebesar 10, nilai maksimum sebesar 32 dan standar deviasi 7,32. Nilai *mean* 24,83 menunjukkan rata-rata jawaban responden menjawab setuju pada kuesioner. Ini berarti responden cenderung memiliki *locus of control* eksternal yang tinggi. Variabel sifat *Machiavellian* ( $X_3$ ) memiliki nilai minimum sebesar 11, nilai maksimum sebesar 30 dan standar deviasi 6,09. Nilai *mean* 24,19 menunjukkan rata-rata jawaban responden menjawab setuju pada kuesioner. Ini berarti responden cenderung memiliki sifat *Machiavellian* yang tinggi. Variabel pelatihan auditor ( $X_4$ ) memiliki nilai minimum sebesar 6, nilai maksimum sebesar 23 dan standar deviasi 5,36. Nilai *mean* 12,50 menunjukkan rata-rata jawaban responden menjawab tidak setuju pada kuesioner. Ini berarti responden cenderung belum merasakan manfaat dari pelatihan auditor.

Berdasarkan hasil uji validitas instrumen penelitian dinyatakan valid karena nilai *Pearson Correlation* koefisien korelasi antar skor bernilai  $> 0,30$ . Instrumen yang digunakan juga reliabel berdasarkan uji reliabilitas karena nilai *Cronbach's Alpha*  $> 0,70$  sehingga instrumen penelitian dinyatakan reliabel. Hasil uji klasik pada penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 2. Tabel 2 menunjukkan hasil uji normalitas di mana nilai pada *sig. 2 table* lebih besar dari 0,05 ( $0,891 > 0,05$ ). Hal ini menunjukkan bahwa model penelitian berdistribusi normal. Hasil uji multikolinieritas pada tabel 2 menyajikan total nilai VIF dibawah 10 dari masing-masing variabel serta nilai *Tolerance* memiliki total lebih besar dari 10

persen. Dapat disimpulkan bahwa model regresi penelitian terbebas dari multikolonieritas.

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Asumsi Klasik**

	Uji Asumsi Klasik			
	Uji Normalitas	Uji Multikolinearitas		Uji Heteroskedastisitas
	Asymp. Sig. (2-Tailed)	Tolerance	VIF	Sig.
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_{2a} X_{2a} + \beta_{2b} X_{2b} + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e$	0,891			
Tekanan Anggaran Waktu ( $X_1$ )		0,633	1,507	0,806
Locus of Control Internal ( $X_{2a}$ )		0,963	1,038	0,289
Locus of Control Eksternal ( $X_{2b}$ )		0,649	1,540	0,948
Sifat Machiavellian ( $X_3$ )		0,670	1,493	0,489
Pelatihan Auditor ( $X_4$ )		0,987	1,03	0,202
Perilaku Disfungsional Auditor ( $Y$ )				

Sumber: Data primer diolah, 2016

Uji heteroskedastisitas pada penelitian ini dianalisis menggunakan uji Glejser yaitu meregresikan nilai *absolute residual* sebagai variabel dependen dengan variabel independen. Hasilnya menyatakan bahwa model regresi penelitian terbebas dari heteroskedastisitas karena memiliki nilai masing-masing variabel memiliki nilai signifikansi lebih dari 0,05.

**Tabel 3.**  
**Hasil Analisis Regresi Linear Berganda**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
	<i>Constant</i>	5,288	4,778		
Tekanan Anggaran Waktu	0,525	0,162	0,337	3,241	0,002
Locus of Control Internal	-0,130	0,129	-0,087	-1,014	0,316
Locus of Control Eksternal	0,465	0,150	0,326	3,103	0,003
Sifat Machiavellian	0,505	0,163	0,320	3,098	0,003
Pelatihan Auditor	-0,367	0,165	-0,190	-2,226	0,031
<i>Adjusted R Square</i>			0,621		
F hitung			18,347		
Signifikansi F			0,000		

Sumber: Data primer diolah, 2016

Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* 0,621 yang berarti bahwa variasi perilaku disfungsi auditor dipengaruhi oleh variasi tekanan anggaran waktu ( $X_1$ ), *locus of control* internal ( $X_{2a}$ ), *locus of control* eksternal ( $X_{2b}$ ), sifat *Machiavellian* ( $X_3$ ) dan pelatihan auditor ( $X_4$ ). Sisanya sebesar 37,9% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak dimasukkan ke dalam model penelitian.

Nilai signifikansi F pada Tabel 3 adalah 0,000 yang lebih rendah dari nilai  $\alpha = 0,05$ . Hal ini menunjukkan model regresi layak untuk menguji pengaruh variabel independen pada variabel dependennya serta dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel independen (tekanan anggaran waktu, *locus of control* internal, *locus of control* eksternal, sifat *Machiavellian*, dan pelatihan auditor) dapat menjelaskan fenomena perilaku disfungsi auditor.

Hasil uji statistik t menunjukkan pengaruh tekanan anggaran waktu, *locus of control*, sifat *Machiavellian* dan pelatihan auditor secara parsial. Berdasarkan Tabel 3 dapat disusun persamaan regresi linear berganda sebagai berikut:

$$Y = 5,288 + 0,525X_1 - 0,130X_{2a} + 0,465X_{2b} + 0,505X_3 - 0,367X_4 + e$$

Nilai  $\beta_1 = 0,525$  memiliki signifikansi 0,002 lebih rendah dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini memiliki arti bahwa variabel tekanan anggaran waktu berpengaruh positif dan signifikan pada perilaku disfungsi auditor. Ini membuktikan hipotesis pertama ( $H_1$ ) yang menyatakan bahwa tekanan anggaran waktu memiliki pengaruh positif dan signifikan pada perilaku disfungsi auditor diterima. Auditor yang mengalami tekanan anggaran waktu yang tinggi akan meningkatkan perilaku disfungsi auditor, sebaliknya apabila tingkat tekanan anggaran waktu yang dialami auditor rendah maka perilaku disfungsi auditor juga akan semakin

menurun. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian DeZoort dan Lord (1997), Svanstrom (2015) serta Dewi dan Wirasedana (2015). Hal ini disebabkan karena seorang auditor pemerintah merasa kesulitan dalam memenuhi keinginan atasan dengan anggaran waktu yang terbatas. Selain itu anggaran waktu sering digunakan sebagai tolok ukur kinerja auditor. Tekanan tersebut menyebabkan auditor berperilaku tertentu untuk mencapai anggaran waktu yang sudah ditentukan termasuk perilaku disfungsional auditor.

Nilai  $\beta_{2a} = -0,130$  memiliki signifikansi 0,316 lebih tinggi dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini memiliki arti bahwa variabel *locus of control* internal tidak berpengaruh pada perilaku disfungsional auditor. Ini membuktikan hipotesis kedua ( $H_{2a}$ ) yang menyatakan bahwa *locus of control* internal berpengaruh negatif dan signifikan pada perilaku disfungsional auditor ditolak. Hasil penelitian menolak penelitian Wahyudi (2011), Rustiarini (2014) dan Wintari dkk. (2015) namun sejalan dengan penelitian Malone dan Roberts (1996), Maryanti (2005) dan Gustiati (2012). Individu dengan *locus of control* internal tinggi memiliki kendali yang baik dalam mengatur hidup. Jadi, tidak ada pengaruh akan terjadinya perilaku disfungsional bagi individu yang memiliki individu yang memiliki *locus of control* internal. Menurut sudut pandang responden, *locus of control* internal harus tetap dijaga dan dipertahankan oleh seorang auditor meskipun tidak memberikan pengaruh signifikan pada perilaku disfungsional audit.

Nilai  $\beta_{2b} = 0,465$  memiliki signifikansi yaitu 0,003 lebih rendah dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini memiliki arti bahwa variabel *locus of control eksternal* berpengaruh positif dan signifikan pada perilaku disfungsional auditor. Ini membuktikan

bahwa hipotesis kedua ( $H_{2b}$ ) yang menyatakan bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh positif dan signifikan pada perilaku disfungsional auditor diterima. Auditor dengan karakter *locus of control* eksternal tinggi cenderung berimplikasi pada meningkatnya perilaku disfungsional auditor, sebaliknya apabila tingkat *locus of control* eksternal yang dialami auditor rendah maka perilaku disfungsional auditor juga akan semakin menurun. Hasil ini sejalan dengan penelitian Donnelly *et al.* (2003, Kartika dan Wijayanti (2007) dan Harini dkk (2011). Hal ini disebabkan karena individu dengan *locus of control* eksternal kurang mampu mengatasi kejadian yang dialami apabila kejadian tersebut diluar kemampuannya. Mereka merasa faktor-faktor seperti keberuntungan, nasib atau takdirilah yang menentukan hasil kerjanya. Auditor dengan *locus of control* eksternal meyakini suatu tindakan yang dilakukan bukanlah berasal dari kekuatan sendiri. Akibatnya auditor juga sering merasa khawatir dan cemas apabila kondisi lingkungan tidak mendukung dan cenderung berperilaku disfungsional audit untuk mempertahankan posisinya.

Nilai  $\beta_3 = 0,505$  memiliki signifikansi yaitu 0,003 lebih rendah dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini memiliki arti bahwa variabel sifat *Machiavellian* berpengaruh positif dan signifikan pada perilaku disfungsional auditor. Ini membuktikan bahwa hipotesis ketiga ( $H_3$ ) yang menyatakan bahwa sifat *Machiavellian* berpengaruh positif dan signifikan pada perilaku disfungsional auditor diterima. Sifat *Machiavellian* tinggi yang dimiliki auditor akan berindikasi pada meningkatnya perilaku disfungsional auditor, sebaliknya apabila tingkat sifat *Machiavellian* seorang auditor rendah maka perilaku disfungsional auditor juga akan semakin

menurun. Hasil penelitian mendukung penelitian Purnamasari dan Chrismastuti (2004) serta Saputri dan Wirama (2015). Hal ini disebabkan karena auditor yang memiliki sifat *Machiavellian* tinggi dapat menerima perilaku-perilaku dilematis dalam upaya mencapai *reward*. Auditor merasa perlu melakukan tindakan manipulasi untuk mencapai target yang diinginkan dibandingkan dengan tidak melakukan manipulasi termasuk perilaku disfungsi auditor.

Nilai  $\beta_4 = -0,367$  memiliki signifikansi yaitu 0,031 lebih rendah dari  $\alpha = 0,05$ . Hal ini memiliki arti bahwa variabel pelatihan auditor berpengaruh negatif dan signifikan pada perilaku disfungsi auditor. Ini membuktikan bahwa hipotesis keempat ( $H_4$ ) yang menyatakan bahwa pelatihan auditor memiliki pengaruh negatif dan signifikan pada perilaku disfungsi auditor diterima. Auditor yang sering mengikuti pelatihan akan mengurangi kemungkinan tindakan perilaku disfungsi auditor, sebaliknya apabila seorang auditor yang tidak mengikuti pelatihan auditor berindikasi pada meningkatnya perilaku disfungsi auditor. Hasil ini mendukung penelitian Svanstrom (2015). Hal ini disebabkan karena BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali memberikan diklat tentang Sistem Pengendalian Intern (SPIP) serta pembinaan jabatan fungsional auditor kepada seluruh auditor yang bertugas. Diklat ini diadakan selain dapat menciptakan auditor pemerintah yang ahli dan kompeten juga membuat auditor lebih berkomitmen dalam bertugas sehingga perilaku disfungsi auditor dapat dikurangi.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil uji penelitian sudah dilakukan serta pembahasan, terdapat beberapa kesimpulan yang diangkat diantaranya adalah: 1) Terdapat pengaruh positif dan signifikan hubungan tekanan anggaran waktu pada perilaku disfungsional auditor; 2) Pengaruh *locus of control* internal tidak memberikan pengaruh pada perilaku disfungsional auditor sedangkan *locus of control* eksternal memberikan pengaruh positif dan signifikan pada perilaku disfungsional auditor; 3) Pada sifat *Machiavellian* terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsional auditor; 4) Pelatihan auditor berpengaruh negatif dan signifikan pada perilaku disfungsional auditor.

Penelitian ini diharapkan mampu menjadi referensi bagi penelitian selanjutnya yang tertarik meneliti perilaku disfungsional auditor dengan menggunakan atau menambahkan variabel independen lain seperti kompleksitas tugas, *role stress* atau *turnover intention* guna meningkatkan kualitas hasil penelitian. Selain itu, penggunaan objek penelitian berbeda dapat memberikan hasil yang lebih bervariasi. Penambahan jumlah sampel agar hasilnya dapat digeneralisasi juga akan memberikan kontribusi untuk penelitian selanjutnya.

Bagi para auditor pemerintah BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali diharapkan dapat mempertahankan profesionalitas kerjanya dalam menjalankan tugas supaya dapat mengurangi tingkat perilaku disfungsional auditor baik disebabkan oleh faktor situasional maupun karakter personalitas. Penyusunan anggaran waktu yang memadai perlu diperhatikan guna mengurangi perilaku disfungsional auditor. Auditor yang memiliki *locus of control* internal yang tinggi perlu

ditumbuhkan dengan membiasakan diri untuk menyatakan pendapat jika mengalami permasalahan maupun tekanan saat bekerja. Sifat *Machiavellian* perlu dikurangi dengan menumbuhkan nilai-nilai kode etik sebagai seorang auditor. Pelatihan perlu ditingkatkan karena membuat auditor lebih berkomitmen dalam menjalankan tugasnya.

## REFERENSI

- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. 2014. Peraturan Presiden No. 192 Tahun 2014 Tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. [www.bpkp.go.id](http://www.bpkp.go.id) (diunduh tanggal 9 September 2016).
- Basudewa, D.G.A. 2015. Pengaruh Locus of Control, Komitmen Organisasi, Kinerja Auditor, dan *Turnover Intention* pada Perilaku Menyimpang dalam Audit. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana.
- Brownell, P. 1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review*, 57(4): 766-777.
- Chrismastuti, A. A. dan Purnamasari, V. 2004. Hubungan Sifat *Machiavellian*, Pembelajaran Etika dalam Mata Kuliah Etika, dan Sikap Etis Akuntan: Suatu Analisis Perilaku Etis Akuntan dan Mahasiswa Akuntansi di Semarang. *Simposium Nasional Akuntansi VII*. Denpasar, 2 s.d 3 Desember.
- Cook, Ellen., dan Kelley, Timothy. 1988. Management of Accounting Practices: Auditor Stress and Time Budget. *The CPA Journal*, 58 (7): 83-86.
- DeAngelo, L.E., 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- Dewi, D.P.K.R, dan Merkusiwati, N.K.L.A. 2016. Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi Pengaruh Pemahaman Good Governance dan Pengalaman Kerja pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11(1): 1-30.
- Dewi, N.M.N.R., dan Wirasedana, I.W.P. 2015. Pengaruh *Time Budget Pressure*, LOC dan *Task Complexity* pada *Dysfunctional Audit Behavior* Akuntan Publik. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11(1): 1-14.
- DeZoort, F.T., dan Lord, A. T. 1997. A Review and Synthesis of Pressure Effectst Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16: 28-26.
- Donnelly, D.P., Jeffrey, J.Q., dan David, O. 2003. Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Journal of Behavioral Research in Accounting*, 15: 87-107.
- Ghosh, D. dan Crain, T.L. 1995. Ethical Standards and Perceived Probability on International Noncompliance: Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 14(5): 353-365.
- Ghozali, I. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- Harini, D., Wahyudin, A., dan Anisykurlillah, I. 2010. Analisis Penerimaan Auditor atas *Dysfunctional Audit Behavior*: Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Purwokerto.
- Kartika, I., dan Wijayanti, P. 2007. *Locus of Control* Sebagai Anteseden Hubungan Kinerja Pegawai dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit: Studi pada Auditor Pemerintah yang Bekerja pada BPKP di Jawa Tengah dan DIY. *Simposium Nasional Akuntansi*. Makasar, 26 s.d 28 Juli.
- Lefcourt, H.M., Martin, R.A., dan Saleh, W.E., 1984. Locus of Control & Social Support: Interactive Moderators of Stress. *Journal of Personality & Social Psychology*, 47(2): 378-389.
- Maryanti, P. 2005. Analisis Penerimaan Auditor atas *Dysfunctional Audit Behavior*: Pendekatan Karakteristik Personal Auditor. *Tesis*. Universitas Diponegoro.
- Malone, C.F., dan Roberts, R.W. 1996. Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2): 49-64.
- McNamara, S.M., dan Liyanarachhici, G.A. 2008. Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour within An Occupational Stress Model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1): 1-43.
- Mahayani, N.P.E. 2015. Pengaruh Persaingan Auditor dan Sifat *Machiavellian* pada Independensi Auditor dengan Etika Profesi sebagai Variabel Moderasi di Kantor Akuntan Publik Bali. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana.
- Nugraha, I.B.S.A., dan Ramantha, I.W. 2015. Pengaruh Profesionalisme, Etika Profesi dan Pelatihan Auditor terhadap Kinerja Auditor Pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13(3): 916-943.
- Otley, D.T. dan Pierce, B. J. 1996. Audit Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability. Journal*, 9(1): 31-58.
- Paino, H., Ismail, Z., dan Smith, M. 2010. Dysfuncyional Audit Behavior: An Explanatory Study in Malaysia. *Research Online: Edith Cowan University*, pp: 1-22.
- Putra, I.G.B.W., dan Ariyanto, D. 2012. Pengaruh Independensi, Pofesionalisme, Struktur Audit, dan Role Stress terhadap Kinerja Auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. *Jurnal*. Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana.

- Respati, N. W. T. 2011. Pengaruh Locus of Control terhadap Hubungan Sikap Manajer, Norma-norma Subyektif, Kendali Perilaku Persepsian dan Intensi Manajer dalam Melakukan Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 8(2): 123-140.
- Robbins, S.P. dan Judge, T.A. 2008. *Perilaku Organisasi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Rotter, J.B. 1966. Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement. *Psychological Monographs: General and Applied*, 80(1): 1-28.
- Rustiarini, N.W. 2014. Sifat Kepribadian sebagai Pemoderasi Hubungan Stres Kerja dan Perilaku Disfungsional Audit. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 11(1): 1-19.
- Saputri, I.G.A.Y., dan Wirama, D.G. 2015. Pengaruh Sifat Machiavellian dan Tipe Kepribadian pada Perilaku Disfungsional Auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13(2): 368-386.
- Spector, P.G. 1982. Behavior in Organization as A Function of Employee's Locus of Control. *Psychological Bulletin*, 91: 482-497.
- Suartana, I.W. 2010. *Akuntansi Keperilakuan, Teori dan Implementasi*. Yogyakarta : CV Andi Offset.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Svanstrom, Tobias. 2015. Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms. *International Journal of Auditing*, 20(1): 42-51.
- Wiwekandari, N.M. 2015. Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu dan Intervensi Manajemen Klien terhadap Independensi Auditor serta Implikasinya terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana.
- Wiriani, W., Piatrini, P.S., Ardana, K., dan Juliarsa., G. 2013. Efek Moderasi *Locus Of Control* pada Hubungan Pelatihan dan Kinerja pada Bank Perkreditan Rakyat di Kabupaten Badung. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 8(2): 99-105.
- Wintari, N.W.W.I., Sukartha, I.M., dan Badera, I.D.N. 2015. Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu, Locus of Control dan Komitmen Profesional pada Perilaku Penurunan Kualitas Audit. *Jurnal Buletin Studi Ekonomi*, 20(2): 138-149.