

DYSFUNCTIONAL AUDIT BEHAVIOR DALAM PERSPEKTIF *THEORY OF ATTITUDE CHANGES* (Studi Pada Auditor BPKP DKI Jakarta)

Syahril Djaddang^{1*} Muhammad Ikhsan Husaeni² Lailah Fujianti³

¹Sekolah Tinggi Ekonomi Swadaya

²Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Pancasila

³Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Pancasila

¹djaddangsyahril@gmail.com

(Received: 08-08-2016; Reviewed: 16-08-2016; Revised: 20-08-2016; Accepted: 23-08-2016; Published: 31-08-2016)

ABSTRACT

This research is aimed to get an empirical proof of the effect locus of control and auditor's performance have in regards to dysfunctional audit behavior with time budget pressure as moderator. The research was held at Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) DKI Jakarta located in East Jakarta. The sampling method used in this research is snowballing sampling. This research is a Moderated Regression Analysis (MRA). This research shows that locus of control has no effect on dysfunctional audit behavior because of the variety of auditor's culture existing in BPKP DKI Jakarta, time budget pressure strengthens the effect of locus of control on dysfunctional audit behavior because time budget pressure motivates self-control in auditors employed by BPKP DKI Jakarta, auditor performance is negatively significant in relations to dysfunctional audit behavior because they work professionally, and time budget pressure weakens the effect of auditor performance on dysfunctional audit behavior because the our community is entrenched in the Eastern tradition of not being able to handle pressures.

Keywords: locus of control, auditor performance, time budget pressure, and dysfunctional audit behavior

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris pengaruh locus of control dan kinerja auditor terhadap dysfunctional audit behavior dengan time budget pressure sebagai pemoderasi. Penelitian ini dilakukan pada auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) DKI Jakarta yang berlokasi di Jakarta Timur. Metode pengambilan sampel dengan menggunakan teknik snowballing sampling. Metode uji yang digunakan adalah Moderated Regression Analysis (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa locus of control tidak berpengaruh terhadap dysfunctional audit behavior karena keragaman budaya auditor pada BPKP DKI Jakarta, time budget pressure memperkuat pengaruh locus of control terhadap dysfunctional audit behavior karena time budget pressure dapat memotivasi pengendalian diri para auditor BPKP DKI Jakarta, kinerja auditor berpengaruh secara negatif signifikan terhadap dysfunctional audit behavior karena mereka bekerja secara profesional, dan time budget pressure memperlemah pengaruh kinerja auditor terhadap dysfunctional audit behavior karena tradisi masyarakat timur sulit untuk menerima tekanan.

Kata kunci: locus of control, kinerja auditor, time budget pressure, dan dysfunctional audit behavior

PENDAHULUAN

Peran akuntan dalam penyajian informasi keuangan sangatlah besar. Akuntan merupakan orang yang ada di belakang informasi keuangan yang disajikan oleh sebuah perusahaan. Informasi inilah yang nantinya akan dijadikan sebagai dasar pertimbangan dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Untuk dapat dijadikan sebagai dasar pertimbangan dalam pengambilan keputusan maka informasi keuangan harus disajikan secara relevan dan andal. (Harini dkk, 2010)

Setiap profesi terutama yang memberikan jasanya kepada masyarakat memerlukan pengetahuan dan keterampilan khusus dan setiap profesional diharapkan mempunyai kualitas pribadi tertentu. 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 yang dimaksud di sini adalah perilaku menyimpang yang dilakukan

oleh seorang auditor dalam bentuk manipulasi, kecurangan ataupun penyimpangan terhadap standar audit (Fatt, 1995 dalam Subroto, 2001).

Banyak peneliti terdahulu yang meneliti mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi *dysfunctional audit behavior*, seperti penelitian yang dilakukan Harini, Wahyudin, dan Anisykurlilah (2010). Penelitian tersebut menyatakan bahwa *locus of control* dan kinerja auditor berpengaruh positif signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*. Terdapat penelitian serupa yang menyatakan bahwa *locus of control* berpengaruh positif signifikan sedangkan kinerja auditor berpengaruh negatif signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior* (Evanauli & Nazaruddin, 2013).

Namun penelitian yang dilakukan oleh Yuke Irawati (2005) menyatakan bahwa *locus of control* berpengaruh positif signifikan, sedangkan kinerja auditor tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*. Terdapat sebuah penemuan yang cukup menarik dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Wintari dkk (2015), yang menyebutkan bahwa *locus of control* internal berpengaruh negatif signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*.

Kemudian penelitian yang dilakukan oleh Susanti (2015) menyatakan bahwa *locus of control* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*. Oleh karena itu, timbul GAP penelitian dalam variabel *locus of control* dan kinerja auditor terhadap *dysfunctional audit behavior* dan cukup menarik untuk diteliti.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah *factor locus of control*, kinerja auditor mempengaruhi *dysfunctional audit behavior* dengan mediasi *time budget pressure*.

TINJAUAN PUSTAKA

Cognitive Attitude (Theory of Attitude Changes)

McShane *et. al.* (2008) mengatakan bahwa sikap (*attitudes*) merupakan suatu penilaian yang melibatkan penalaran logis sadar atas gambaran suatu keyakinan, penilaian atas perasaan, dan suatu intensi (niatan) perilaku terhadap seseorang, obyek, atau peristiwa yang disebut dengan *attitude object*. Menurut Cacioppo *et. al.* (1994), perubahan sikap (*attitude change*) mengacu pada modifikasi umum persepsi evaluatif individu atas stimulus atau serangkaian rangsangan. Sehingga, perubahan untuk alasan apapun yang menguntungkan atau tidak menguntungkan dalam diri seseorang secara umum tetap bergantung pada beberapa orang, obyek, atau masalah yang terjadi dalam rubrik perubahan sikap. Tidak termasuk dalam rubrik perubahan sikap yaitu perubahan dalam pengetahuan atau keterampilan (misalnya, dari pendidikan), dan perubahan pada perilaku yang membutuhkan pengawasan atau sanksi dari pihak lain (misalnya, dalam bentuk kepatuhan). Oleh karena itu, perubahan sikap (*attitude change*) merupakan bentuk spesifik dari pengendalian diri seseorang dan pengendalian sosial yang tidak bergantung pada suatu paksaan.

Theory of attitude change terdiri atas berbagai macam teori yang dinaunginya, contohnya *Dissonance Theory* dan *Functional Theory*. *Dissonance theory* menjelaskan bahwa ketidaksesuaian memotivasi seseorang untuk mengurangi atau mengeliminasi ketidaksesuaian tersebut. Sedangkan *Functional Theory* dari perubahan sikap menyatakan bahwa sikap berlaku untuk memenuhi kebutuhan seseorang (Siegel dan Marconi, 1989).

Teori Stres Kerja

Definisi stres kerja menurut Morgan & King (1986) adalah suatu keadaan yang bersifat internal, yang bisa disebabkan oleh tuntutan fisik, atau lingkungan, dan situasi sosial yang berpotensi merusak dan tidak terkontrol. Cooper (1994) juga mengatakan bahwa stres kerja juga didefinisikan sebagai tanggapan atau proses internal atau eksternal yang mencapai tingkat ketegangan fisik dan psikologis sampai pada batas atau melebihi batas kemampuan pegawai.

Beberapa aspek penting yang perlu disoroti dalam stres kerja, yaitu: Urusan stres yang dialami melibatkan juga pihak organisasi atau perusahaan tempat individu bekerja. Namun penyebabnya tidak hanya di dalam perusahaan, karena masalah rumah tangga yang terbawa ke pekerjaan dan masalah pekerjaan yang terbawa ke rumah dapat juga menjadi penyebab stres kerja

Rousseau (dalam Rice, 1992). Mengakibatkan dampak negatif bagi perusahaan dan juga individu (Rice, 1992). Memerlukan kerjasama antara kedua belah pihak untuk menyelesaikan persoalan stres tersebut (Ivancevich, Matteson, Freedman, & Phillips dalam Rice, 1992).

Dysfunctional Audit Behavior

Menurut Donnelly *et. al.*, (2003): “*dysfunctional audit behavior are means for to manipulate the audit process in order to achieve the individual’s performance objective.*” *Dysfunctional audit behavior* merupakan suatu bentuk reaksi terhadap lingkungan atau semisal sistem pengendalian (Otley dan Pierce, 1995; Lightner *et. al.*, 1983; Alderman dan Deitrick, 1982 dalam Donnelly *et. al.*, 2003). Sistem pengendalian yang berlebihan akan menyebabkan terjadinya konflik dan mengarah kepada perilaku disfungsi. Donnelly *et. al.* (2003) menyatakan bahwa sikap auditor yang menerima perilaku disfungsi merupakan indikator perilaku disfungsi aktual. Perilaku ini bisa mempengaruhi kualitas audit baik secara langsung maupun tidak langsung. Perilaku yang mempunyai pengaruh langsung diantaranya adalah *premature sign-off* (Donnelly *et. al.*, 2003; Maryanti, 2005), dan *altering or replacing audit procedures* (Donnelly *et. al.*, 2003; Maryanti, 2005). Sedangkan perilaku yang dapat mempengaruhi kualitas audit secara tidak langsung adalah *underreporting of time* (Donnelly *et. al.*, 2003; Lightner *et. al.*, 1982; Maryanti, 2005).

Locus of Control

Lokus kendali adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak mengendalikan peristiwa yang terjadi padanya, yaitu tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka (Rotter, 1966 dalam Dwi, 2009). Dalam konteks audit, manipulasi atau ketidakjujuran pada akhirnya akan menimbulkan penyimpangan perilaku audit. Hasil dari perilaku ini adalah penurunan kualitas audit yang dapat dilihat sebagai hal yang perlu dikorbankan oleh individu untuk bertahan dalam lingkungan kerja audit. Hal ini menghasilkan dugaan bahwa semakin rendah lokus kendali individu, semakin mungkin mereka menerima penyimpangan perilaku audit. Sedangkan semakin tinggi lokus kendali individu, semakin mungkin mereka menolak penyimpangan perilaku audit.

Kinerja Auditor

Menurut Ristio dkk (2014), kinerja auditor merupakan hasil dari kerja auditor dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab auditor itu. Kinerja auditor menjadi tolak ukur dari kerja auditor, apakah sudah baik atau belum. Kinerja (prestasi kerja) dapat diukur melalui pengukuran tertentu (standar), dimana kualitas adalah berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan, sedangkan kuantitas adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan dalam kurun waktu tertentu, dan ketepatan waktu adalah kesesuaian waktu yang telah direncanakan (Trisnaningsih, 2007).

Jadi penyimpangan perilaku dilihat sebagai kebutuhan dalam situasi dimana tujuan organisasi atau individual tidak dapat dicapai melalui langkah-langkah atau cara-cara umum yang sering dilakukan. Penggunaan program audit, penganggaran waktu penyelesaian tugas audit, dan pengawasan yang ketat dapat menyebabkan proses audit dirasa sebagai lingkungan yang memiliki struktur yang tinggi. Oleh karena itu, auditor yang memiliki persepsi yang rendah terhadap tingkat kinerja mereka dianggap akan memperlihatkan penerimaan yang lebih tinggi terhadap penyimpangan perilaku dalam audit.

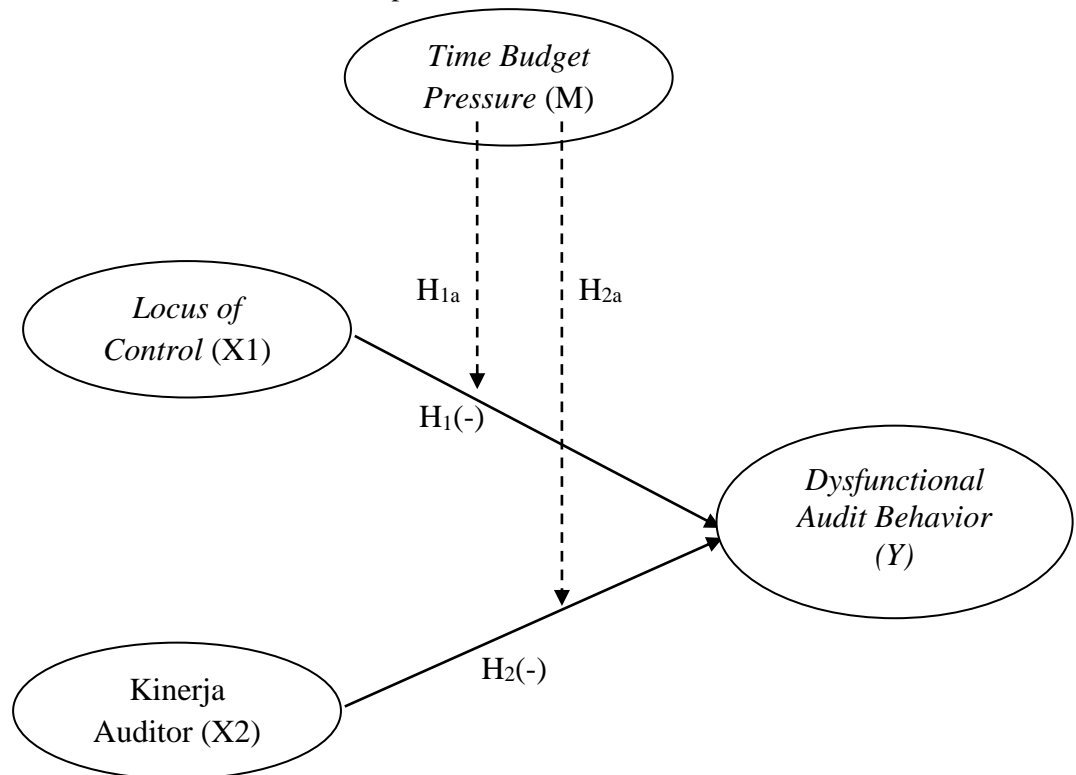
Kerangka Pemikiran Empiris

Salah satu fungsi auditor yang umum diketahui oleh publik adalah membuat laporan auditor atas laporan keuangan manajemen perusahaan atau klien. Namun adanya konflik internal dan eksternal yang mencuat dalam perusahaan atau pun klien yang bersangkutan membuat para auditor terkadang berlaku menyimpang dalam standar audit yang telah berlaku umum (Donnelly, 2003). Sebagai contoh, tekanan waktu yang diberikan kepada auditor terkadang membuat auditor menghentikan beberapa prosedur audit yang semestinya tetap dilakukan. Hal ini akan berdampak pada penurunan kualitas audit. Tentu saja dengan adanya penurunan kualitas audit akan merugikan banyak pihak seperti klien,

investor, atau pun publik. Berbagai penelitian terdahulu tentang *dysfunctional audit behavior* telah menghasilkan temuan yang berbeda-beda mengenai faktor-faktor yang mempengaruhinya (Christina, 2003).

Secara umum, hasil penelitian tentang *dysfunctional audit behavior* dapat disimpulkan bahwa untuk menghindari penyimpangan perilaku dalam audit, auditor harus memiliki tingkat pusat pengendalian (*locus of control*) yang tinggi dan memiliki etos kerja yang tinggi sehingga menimbulkan kinerja yang baik sesuai dengan standar audit yang berlaku secara umum (Ristio dkk, 2014). Berdasarkan logika pemikiran di atas, maka dikembangkan suatu kerangka pemikiran atas penelitian ini, yaitu:

Gambar 1: Model Penelitian Empiris



Pengembangan Hipotesis

Hipotesis adalah proposi yang masih bersifat sementara dan masih harus di uji kebenarannya. Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, untuk menguji sikap skeptisisme sebagai pemoderasi antara kode etik profesi akuntan dan kompetensi auditor terhadap kualitas audit, penulis merumuskan hipotesis sebagai berikut:

Locus of Control terhadap Dysfunctional Audit Behavior

Locus of control merupakan indikator evaluasi inti diri karena individu yang merasa kurang memiliki kendali atas hidupnya cenderung memiliki kepercayaan diri yang kurang, sehingga hal ini akan menimbulkan evaluasi inti diri yang negatif (Robbins, 2008: 138). Sementara individu yang merasa yakin bahwa hidupnya berada dalam kendali, mereka akan memiliki evaluasi inti diri yang baik. Individu dengan evaluasi inti diri yang baik akan merasa memiliki kendali atas pekerjaan yang mereka kerjakan, sehingga mereka cenderung menghubungkan hasil-hasil yang baik dengan tindakan-tindakan mereka sendiri (Harini, 2010).

Penelitian Hastuti (2013) menunjukkan bahwa *locus of control* berhubungan negatif dengan penyimpangan perilaku dalam audit. Semakin tinggi tingkat pengendalian diri (*locus of control*), maka semakin rendah kemungkinan seorang auditor melakukan penyimpangan perilaku dalam audit. Dan semakin rendah tingkat pengendalian diri (*locus of control*), maka semakin tinggi kemungkinan seorang auditor melakukan penyimpangan perilaku dalam audit.

Sehingga dapat diketahui bahwa semakin tinggi tingkat pengendalian diri (*locus of control*), maka semakin rendah kemungkinan seorang auditor melakukan penyimpangan perilaku dalam audit. Dan semakin rendah tingkat pengendalian diri (*locus of control*), maka semakin tinggi kemungkinan seorang auditor melakukan penyimpangan perilaku dalam audit.

H₁ : *Locus of Control* berpengaruh negatif signifikan terhadap *Dysfunctional Audit Behavior*.

***Locus of Control* terhadap *Dysfunctional Audit Behavior* dengan *Time Budget Pressure* sebagai Pemoderasi**

Time Budget Pressure yang dihadapi oleh profesional dalam bidang pengauditan dapat menimbulkan tingkat stress yang tinggi dan mempengaruhi sikap, niat, dan perilaku auditor, serta mengurangi perhatian mereka terhadap aspek kualitatif dari indikasi salah saji yang menunjukkan potensial kecurangan atas pelaporan keuangan (Sososutiksno,2005). Pada pelaksanaan audit, auditor seringkali bekerja dalam keterbatasan waktu oleh karena itu auditor harus dapat mempertimbangkan anggaran biaya dan waktu yang tersedia. Auditor terkadang melakukan eksploitasi beragam penyimpangan perilaku untuk mencapai anggaran yang telah ditetapkan (Outley dan Pierce, 1996). Sehingga mereka akan mengesampingkan pengendalian diri atas tindak penyimpangan demi mencapai anggaran waktu yang telah ditetapkan.

Dengan kata lain, *time budget pressure* akan memperkuat hubungan antara *locus of control* dengan *dysfunctional audit behavior* dengan cara menurunkan tingkat pengendalian diri auditor (*locus of control*) sehingga tingkat *dysfunctional audit behavior* akan meningkat.

H_{1a} : *Locus of Control* berpengaruh negatif signifikan terhadap *Dysfunctional Audit Behavior* ketika dimoderasi oleh *Time Budget Pressure*

Kinerja Auditor terhadap *Dysfunctional Audit Behavior*

Gable dan Dangelo (1994) dalam Donnelly *et al.* (2003:91) menyatakan bahwa perilaku disfungsi terjadi pada situasi ketika individu merasa dirinya kurang mampu mencapai hasil yang diharapkan melalui usahanya sendiri. Dalam penelitian yang serupa, Solar dan Bruehl (1971) dalam Donnelly *et al.* (2003:91) menyatakan bahwa individu yang tingkat kinerjanya berada dibawah harapan supervisor memiliki kemungkinan yang lebih besar terlibat dalam perilaku disfungsi karena menganggap dirinya tidak mempunyai kemampuan untuk bertahan dalam organisasi melalui usahanya sendiri.

Menurut Lee (2000) bahwa orang akan menyukai pekerjaan mereka jika mereka termotivasi untuk pekerjaan itu, dan secara psikologis bahwa pekerjaan yang dilakukan adalah berarti, ada rasa tanggung jawab terhadap pekerjaan yang dilakukan dan pengetahuan mereka tentang hasil pekerjaan akan meningkatkan motivasi, kepuasan dan kinerja. Hal ini akan mengakibatkan hubungan yang negatif antara kinerja auditor dengan *dysfunctional audit behavior*. Oleh karena itu, auditor yang memiliki persepsi tinggi atas kinerjanya diperkirakan menunjukkan penerimaan atas perilaku disfungsi yang lebih rendah.

H₂: Kinerja Auditor berpengaruh negatif signifikan terhadap *Dysfunctional Audit Behavior*

Kinerja Auditor terhadap *Dysfunctional Audit Behavior* dengan *Time Budget Pressure* sebagai Pemoderasi

Salah satu faktor utama yang menyebabkan auditor melakukan tindak penyimpangan perilaku dalam audit adalah tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*). Tekanan anggaran waktu yang dihadapi oleh auditor profesional dalam bidang pengauditan dapat menimbulkan stress yang tinggi dan mempengaruhi sikap, niat, dan perilaku auditor (Dezoort, 2002 dikutip oleh Christina, 2003). Para auditor cenderung untuk memilih berusaha keras untuk mencapai anggaran yang ditetapkan daripada memilih profesionalisme kerja ketika dihadapkan pada anggaran yang ketat dan sukar dicapai. Hal tersebut karena pentingnya pencapaian anggaran oleh seorang auditor sebagai evaluasi kinerja dalam melaksanakan tugasnya yang sangat berpengaruh terhadap karirnya. Auditor terkadang melakukan

eksploitasi beragam penyimpangan perilaku untuk mencapai anggaran yang telah ditetapkan (Outley dan Pierce, 1996).

Oleh karenanya, time budget pressure akan memperkuat hubungan antara kinerja auditor dengan dysfunctional audit behavior dengan cara membuat persepsi kinerja yang rendah sehingga membuat dysfunctional audit behavior menjadi tinggi

H_{2a} : **Kinerja Auditor berpengaruh negatif signifikan terhadap *Dysfunctional Audit Behavior* ketika dimoderasi oleh *Time Budget Pressure***

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor internal pemerintah, yaitu auditor di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) DKI Jakarta yang berjumlah 105 auditor (per 31 Agustus 2015). Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah dengan metode *snowballing sampling*. *Snowballing sampling* adalah teknik penentuan sampel yang mula-mula jumlahnya kecil, kemudian sampel tersebut mengajak teman-temannya untuk dijadikan sampel begitu seterusnya, sehingga jumlah sampel semakin banyak. Ibarat bola salju yang menggelinding semakin lama semakin besar (Sugiyono, 2001 : 61).

Dengan demikian, seluruh populasi di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) DKI Jakarta dijadikan sample dalam penelitian ini. Penulis menyebarkan 105 kuesioner yang kembali hanya 62 kuesioner dan semua kuesioner tersebut dianggap memenuhi kelengkapan yang telah ditetapkan penulis.

Operasionalisasi Variabel

Operasionalisasi variabel menjelaskan variabel, jenis variabel, definisi operasional, indikator, dan skala yang digunakan dalam penelitian. *Locus of control* dan kinerja auditor merupakan variabel independen dalam penelitian ini, sedangkan *dysfunctional audit behavior* sebagai variabel dependen dan *time budget pressure* sebagai variabel moderasi. Operasionalisasi variabel penelitian disajikan secara ringkas dalam Tabel 1

Tabel 1: Operasionalisasi Variabel Penelitian

No.	Variabel	Jenis Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Skala
1.	<i>Locus of Control</i> (X ₁)	Independen	<i>The extent to which individuals believe they can control events affecting them.</i> (Rotter, 1966)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perencanaan yang baik. 2. Hasil sesuai dengan harapan. 3. Pekerjaan dilakukan dengan sungguh-sungguh. 4. Promosi kepada karyawan yang baik. 5. Pekerjaan diperoleh karena faktor kenalan teman atau keluarga. 6. Pekerjaan 	Skala Ordinal

No.	Variabel	Jenis Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Skala
				diperoleh karena faktor-faktor keberuntungan	
2.	Kinerja Auditor (X ₂)	Independen	Hasil dari kerja auditor dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab auditor tersebut. (Ristio dkk, 2014)	1. Perencanaan. 2. Investigasi. 3. Koordinasi. 4. Pengawasan. 5. Perwakilan.	Skala Ordinal
3.	<i>Time Budget Pressure</i> (M)	Moderasi	Suatu keadaan yang menunjukkan bahwa auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun dan telah ditetapkan atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang cenderung ketat dan kaku. (Margheim <i>et al.</i> , 2005)	1. Kewajiban mengerjakan prosedur audit dalam batas anggaran waktu. 2. Batas anggaran waktu sebagai kendala. 3. Batas anggaran waktu yang dirasakan sangat ketat.	Skala Ordinal
5.	<i>Dysfunctional Audit Behavior</i> (Y)	Dependen	<i>Dysfunctional audit behavior are means for to manipulate the audit process in order to achieve the individual's performance objective.</i> (Donnelly <i>et al.</i> , 2003)	1. <i>Premature Sign-off.</i> 2. <i>Audit Reduction Quality Behavior (ARQB).</i> 3. <i>Review</i> yang dangkal terhadap dokumen. 4. Tidak memperluas <i>scope</i> pengujian. 5. Mengganti Prosedur Audit.	Skala Ordinal

Sumber: Silaban (2009) dimodifikasi (2016)

Teknik Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan *Moderate Regression Analysis (MRA)* yang digunakan untuk menguji *locus of control* dan kinerja auditor terhadap *dysfunctional audit behavior* ketika dimoderasi oleh *time budget pressure*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Penulis melakukan analisis statistik deskriptif dengan tujuan untuk mempermudah menginterpretasikan hasil analisis, serta menggambarkan responden secara keseluruhan berdasarkan karakteristiknya. Hasil dari analisis statistik deskriptif disajikan dalam Tabel 4.1.

Tabel 2: Descriptive Statistics

	N	Min.	Max.	Sum.	Mean	Std. Deviation	Variance
M: Time Budget Pressure	59	14	33	1251	21,20	3,624	13,130
X2: Kinerja Auditor	59	17	30	1408	23,86	3,148	9,912
Y: Dysfunctional Audit Behavior	59	10	40	1481	25,10	6,402	40,989
X1: Locus of Control	59	23	40	1665	28,22	2,895	8,382
Valid N (listwise)	59						

Sumber: Data diolah (2016)

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 2 dapat dijelaskan bahwa dari 59 sampel, variabel *time budget pressure* mempunyai jawaban minimum responden sebesar 14 dan maksimum sebesar 33 dengan jumlah 1.251, rata-rata 21,20, standar deviasi 3,624, dan *variance* sebesar 13,130. Pada variabel kinerja auditor, jawaban minimum responden sebesar 17 dan maksimum sebesar 30 dengan jumlah 1.408, rata-rata 23,86, standar deviasi 3,148, dan *variance* sebesar 9,912.

Pada variabel *dysfunctional audit behavior*, jawaban minimum responden sebesar 10 dan maksimum sebesar 40 dengan jumlah 1.481, rata-rata 25,10, standar deviasi 6,402, dan *variance* sebesar 40,989. Pada variabel *locus of control*, jawaban minimum responden sebesar 23 dan maksimum sebesar 40 dengan jumlah 1.665, rata-rata 28,22, standar deviasi 2,895, dan *variance* sebesar 8,382.

Pengujian Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengetahui valid atau kelayakan butir-butir pertanyaan dalam mendefinisikan suatu variabel. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan teknik *Pearson Product Moment*. Suatu instrumen dikatakan *valid* bila r -hitung $>$ r -tabel pada signifikansi 5%. Hasil uji *validitas* disajikan pada tabel 3 berikut

**Tabel 3: Hasil Uji Validitas
Item-Total Statistics**

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Question 1	24,14	6,671	,358	,609
Question 2	24,24	6,736	,333	,616
Question 3	23,88	6,934	,401	,603
Question 4	23,83	7,212	,351	,616
Question 5	25,41	6,452	,319	,623
Question 6	24,12	7,003	,372	,609
Question 7	26,00	6,621	,335	,616
Question 8	25,93	6,306	,316	,627
Question 9	19,76	7,529	,605	,852
Question 10	19,97	6,964	,683	,838
Question 11	20,00	6,724	,701	,835
Question 12	19,76	7,322	,636	,847
Question 13	19,97	6,654	,716	,832
Question 14	19,86	7,223	,623	,849
Question 15	17,10	9,127	,366	,796

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Question 16	17,07	9,133	,335	,801
Question 17	17,58	6,869	,616	,744
Question 18	17,90	6,921	,661	,730
Question 19	17,83	7,005	,729	,713
Question 20	17,69	7,629	,562	,756
Question 21	23,29	35,588	,526	,886
Question 22	22,76	32,598	,623	,880
Question 23	23,00	32,655	,688	,875
Question 24	23,31	36,112	,519	,887
Question 25	21,98	33,465	,545	,886
Question 26	22,53	31,392	,751	,870
Question 27	21,98	32,086	,692	,875
Question 28	22,17	33,591	,634	,879
Question 29	22,36	33,475	,615	,880
Question 30	22,69	33,802	,719	,874

Sumber: Data diolah SPSS v.20,2016

Dengan menggunakan jumlah responden sebanyak 59 auditor maka nilai *r*-tabel dapat diperoleh melalui tabel *r product moment pearson* dengan *df* (degree of freedom) = $n - 2$, jadi $df = 59 - 2 = 57$, maka diperoleh nilai *r*-tabel sebesar 0,216. Berdasarkan tabel di atas diketahui masing-masing variabel memiliki nilai *r*-hitung > *r*-tabel. Dengan kata lain seluruh pernyataan dalam kuesioner tersebut valid.

Pengujian Reliabilitas

Uji reliabilitas yang digunakan adalah *one shot* atau pengukuran sekali saja, yang kemudian hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan lain. Teknik yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *Cronbach Alpha*, yaitu pengujian yang paling umum digunakan. Suatu variabel dikatakan reliabel jika menunjukkan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60.

Tabel 4: Hasil Uji Reliabilitas

Reliability Statistics

Variables	Cronbach's Alpha	N of Items	Status
Locus of Control	,646	8	Reliable
Kinerja Auditor	,865	6	Reliable
Time Budget Pressure	,792	6	Reliable
Dysfunctional Audit Behavior	,890	10	Reliable

Sumber: Data diolah SPSS v.20, 2016.

Dari tabel di atas diketahui bahwa semua variabel valid dan reliabel sehingga analisis dapat dilanjutkan

Pengujian Hipotesis

Uji R^2 (Koefisien Determinasi)

Untuk menentukan seberapa besar variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen, maka perlu diketahui nilai koefisien determinasi (*R – Square*). Nilai R^2 yang mendekati 1 berarti variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi (Ghozali, 2005:83).

**Tabel 5: Hasil Uji Koefisien Determinasi
Model Summary^b**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,411 ^a	,169	,107	6,050

a. Predictors: (Constant), M*X2, X1: LOCUS OF CONTROL, X2: KINERJA AUDITOR, M*X1

b. Dependent Variable: Y: DYSFUNCTIONAL AUDIT BEHAVIOR

Sumber: Data diolah (2016).

Tabel 5 menunjukkan nilai *R* sebesar 0,411 atau 41,1%. Hal ini menunjukkan bahwa hubungan atau korelasi antar variabel adalah kuat karena memiliki koefisien korelasi di atas 0,05. Nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,107 atau 10,7%. Hal ini berarti variabel *locus of control* (X_1), kinerja auditor (X_2), dan moderasi (*time budget pressure*locus of control* dan *time budget pressure*kinerja auditor*) memberikan informasi sebesar 10,7% yang dibutuhkan untuk memprediksi *dysfunctional audit behavior*, sisanya sebesar 89,3% dipengaruhi oleh variabel lain di luar model penelitian.

Uji Statistik *t* dan Moderated Regression Analysis (MRA)

Pengujian regresi secara parsial (uji *t*) berguna untuk menguji pengaruh dari masing-masing variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan tingkat signifikansi (α) = 10%. Berdasarkan hasil *output Statistical Product and Services Solutions* (SPSS), dapat dilihat pengaruh secara parsial dari dua variabel independen (*locus of control*, kinerja auditor, dan *time budget pressure*) terhadap variabel dependen, yaitu *dysfunctional audit behavior*. Berdasarkan tabel 6 hasil uji moderasi terhadap hubungan variabel independen *locus of control*, kinerja auditor, *time budget pressure*, dan moderate, diketahui bahwa variabel kinerja auditor dan moderate (*time budget pressure*locus of control* dan *time budget pressure*kinerja auditor*) signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior* (*Y*) karena memiliki nilai signifikansi < 0,10 dengan masing-masing tingkat signifikansinya, yaitu sebesar 0,034 atau 3,4% , 0,089 atau 8,9%, dan 0,065 atau 6,5%.

Sedangkan variabel *locus of control* terhadap *dysfunctional audit behavior* tidak signifikan karena memiliki tingkat signifikansi > 0,10, yaitu 0,194 atau 19,4%. Pada penjelasan-penjelasan di atas, persamaan regresi moderasi dengan toleransi kesalahan (α) yang ditetapkan sebesar 10% adalah sebagai berikut :

**Tabel 6: Hasil Uji *t* dan Moderated Regression Analysis (MRA)
Coefficients^a**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	47,617	9,672		4,923	,000
X1: LOCUS OF CONTROL	1,751	1,332	,792	1,314	,194
X2: KINERJA AUDITOR	-3,341	1,536	-1,643	-2,175	,034
M*X1	-,102	,059	-2,264	-1,732	,089
M*X2	,136	,072	2,596	1,885	,065

a. Dependent Variable: Y: DYSFUNCTIONAL AUDIT BEHAVIOR

Sumber: Data diolah (2016).

Uji Goodness of Fit (Uji F atau ANOVA)

Hasil uji statistik F dapat dilihat pada Tabel 7, jika nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05, maka H_a diterima dan H_0 ditolak. Sedangkan jika nilai probabilitas lebih besar dari 0,05 maka H_0 diterima dan H_a ditolak (Ghozali, 2011). Tabel di atas menunjukkan nilai F hitung sebesar 12,439 dengan tingkat signifikansi 0,000. Karena probabilitas signifikansi jauh lebih kecil dari 0,05, maka regresi dapat digunakan untuk memprediksi kualitas audit atau dapat dikatakan bahwa variabel kode etik, kompetensi audit, dan moderat secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit. Berikut ini tabel hasil uji F :

Tabel 7: Hasil Uji F ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	401,074	4	100,268	2,740	,038 ^b
1 Residual	1976,316	54	36,598		
Total	2377,390	58			

a. Dependent Variable: Y: DYSFUNCTIONAL AUDIT BEHAVIOR

b. Predictors: (Constant), M*X2, X1: LOCUS OF CONTROL, X2: KINERJA AUDITOR, M*X1

Sumber: Data diolah (2016).

Pembahasan dan Diskusi

Pengaruh *Locus of Control* terhadap *Dysfunctional Audit Behavior*

Berdasarkan hasil analisis MRA terhadap variabel *locus of control* (X_1), dapat diketahui bahwa *locus of control* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Maryanti (2005) dan Susanti (2015) namun bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Donnely (2003) dan Irawati (2005). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa H_1 ditolak. Hal ini dapat diketahui dari *locus of control* yang tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior* karena auditor di BPKP DKI Jakarta berasal dari beragam budaya individual auditor yang berbeda-beda antara auditor sehingga menimbulkan perbedaan *locus of control* dalam memutuskan tindakan penyimpangan perilaku dalam audit. Hal tersebut didukung oleh pernyataan dari Maryanti (2005) yaitu perbedaan budaya individual auditor menjadi salah satu faktor penyebab *locus of control* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*.

Pengaruh *Locus of Control* terhadap *Dysfunctional Audit Behavior* dengan *Time Budget Pressure* sebagai Pemoderasi

Berdasarkan hasil analisis MRA terhadap variabel *locus of control* (X_1) ketika dimoderasi oleh *time budget pressure* (M), dapat disimpulkan bahwa *time budget pressure* (M) memperkuat pengaruh antara *locus of control* (X_1) terhadap *dysfunctional audit behavior*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Nadirsyah dan Zuhra (2009). Hasil dalam penelitian ini menyatakan bahwa H_{1a} diterima. Hal ini dapat dilihat dari *locus of control* yang mula-mula tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior* berubah menjadi berpengaruh secara negatif signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior* ketika dimoderasi oleh *time budget pressure* karena auditor BPKP DKI Jakarta perlu menerima *time budget pressure* untuk memotivasi tingkat pengendalian diri mereka agar menjadi lebih baik.

Pengaruh Kinerja Auditor terhadap *Dysfunctional Audit Behavior*

Berdasarkan hasil analisis MRA terhadap variabel kinerja auditor (X_2), dapat diketahui bahwa kinerja auditor berpengaruh secara negatif signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Evanauli dan Nazaruddin (2013) namun bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Irawati (2005). Hasil yang diperoleh dari

penelitian ini adalah H_2 diterima. Dalam penelitian ini auditor yang bekerja di BPKP DKI Jakarta memiliki rasa tanggung jawab yang tinggi dalam melakukan pekerjaannya sehingga tingkat kecenderungan dalam tindakan penyimpangan perilaku dalam audit menjadi rendah karena mereka telah bekerja secara profesional yang diukur berdasarkan segi perencanaan audit, investigasi audit, koordinasi, pengawasan, dan perwakilan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kinerja auditor, maka semakin rendah tingkat penyimpangan perilaku dalam audit.

Pengaruh Kinerja Auditor terhadap *Dysfunctional Audit Behavior* dengan *Time Budget Pressure* sebagai Pemoderasi

Berdasarkan hasil analisis MRA terhadap variabel kinerja auditor (X_2) ketika dimoderasi oleh *time budget pressure* (M), dapat dikatakan bahwa *time budget pressure* memperlemah pengaruh antara kinerja auditor (X_2) dengan *dysfunctional audit behavior*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ni Wayan Wintari (2006) yang menyatakan bahwa *time budget pressure* berpengaruh signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*. Hal ini menunjukkan bahwa para auditor tidak perlu mendapatkan *time budget pressure* untuk menunjang kinerjanya. Dengan demikian H_{2a} ditolak karena budaya masyarakat timur sulit untuk menerima *time budget pressure* sehingga apabila mereka menerimanya, hal ini justru akan memicu para auditor di BPKP DKI Jakarta untuk melakukan tindakan penyimpangan perilaku dalam audit.

Tabel 8: Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	Hipotesis	Regresi	Hasil
H_1	Pengaruh <i>Locus of Control</i> terhadap <i>Dysfunctional Audit Behavior</i>	MRA	Ditolak
H_{1a}	Pengaruh <i>Locus of Control</i> terhadap <i>Dysfunctional Audit Behavior</i> dengan <i>Time Budget Pressure</i> sebagai variabel moderasi	MRA	Diterima
H_2	Pengaruh Kinerja Auditor terhadap <i>Dysfunctional Audit Behavior</i>	MRA	Diterima
H_{2a}	Pengaruh Kinerja Auditor terhadap <i>Dysfunctional Audit Behavior</i> dengan <i>Time Budget Pressure</i> sebagai variabel moderasi	MRA	Ditolak

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis, diperoleh kesimpulan penulis sebagai berikut:

1. *Locus of control* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*. Hal ini menunjukkan bahwa tinggi rendahnya tingkat pengendalian diri auditor BPKP DKI Jakarta, tidak menjamin munculnya tindakan penyimpangan perilaku dalam audit karena karena auditor BPKP DKI Jakarta terdiri dari beragam budaya individu auditor yang berbeda-beda antara auditor sehingga menimbulkan perbedaan *locus of control* dalam memutuskan tindakan penyimpangan perilaku dalam audit
2. *Time budget pressure* sebagai pemoderasi memperkuat pengaruh antara *locus of control* terhadap *dysfunctional audit behavior*. Maka dapat disimpulkan bahwa auditor BPKP DKI Jakarta perlu mendapatkan *time budget pressure* untuk memotivasi tingkat pengendalian diri mereka agar menjadi lebih baik sehingga tingkat kecenderungan penyimpangan perilaku dalam audit menjadi lebih rendah.
3. Kinerja auditor berpengaruh secara negatif signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*. Hal ini menunjukkan bahwa auditor BPKPP DKI Jakarta memiliki tingkat kompetensi dan *hard skill*

yang tinggi dalam melaksanakan tugasnya karena mereka telah bekerja secara profesional dalam melaksanakan tugas-tugasnya. Dengan kata lain, semakin tinggi rasa tanggung jawab auditor dalam melakukan pekerjaannya maka kecenderungan dalam tindakan penyimpangan perilaku dalam audit semakin rendah.

4. *Time budget pressure* memperlemah pengaruh atas kinerja auditor terhadap *dysfunctional audit behavior*. Artinya, ketika auditor mendapatkan *time budget pressure*, kinerja auditor akan menjadi tinggi namun tingkat *dysfunctional audit behavior* pun menjadi tinggi. Hal ini dikarenakan budaya atau tradisi masyarakat timur sulit untuk menerima *time budget pressure* sehingga apabila mereka mendapatkannya justru akan memicu para auditor di BPKP DKI Jakarta untuk melakukan tindakan penyimpangan perilaku dalam audit.

Keterbatasan

Sampel penelitian ini terbatas pada auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) DKI Jakarta sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasi untuk mewakili seluruh auditor di Indonesia. Selain itu, pengukuran seluruh variabel mengandalkan pengukuran subjektif atau berdasarkan pada persepsi responden saja. Pengukuran subjektif rentan terhadap munculnya bias atau kesalahan pengukuran.

SARAN PENELITIAN MENDATANG

Berdasarkan kesimpulan yang diperoleh, ada pun penelitian mendatang yang dikemukakan oleh penulis adalah sebagai berikut:

1. Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah *time budget pressure* yang mengukur *dysfunctional audit behavior* karena sepanjang pengetahuan penulis, belum ada yang menggunakan *time budget pressure* sebagai moderasi untuk analisis *dysfunctional audit behavior* pada instansi pemerintahan. Sebaiknya penelitian selanjutnya menggunakan variabel lain sebagai moderasi untuk mengukur *dysfunctional audit behavior*, serta menambahkan literatur yang lebih banyak khususnya untuk mencari ukuran *dysfunctional audit behavior* di sektor pemerintahan.
2. Setelah dilakukan penelitian, telah terbukti *time budget pressure* signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*. Untuk peneliti selanjutnya diharapkan dapat menggunakan budaya organisasi, komitmen organisasi atau faktor lain yang mendukung *dysfunctional audit behavior* sebagai moderasinya.
3. Dengan telah terbuktinya *locus of control* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*, maka BPKP DKI Jakarta perlu menyeragamkan budaya individu para auditor yang beraneka ragam menjadi satu budaya BPKP DKI Jakarta dengan cara membuat peraturan dan ketentuan yang berkaitan dengan budaya individu sehingga seluruh auditor BPKP DKI Jakarta memiliki satu pemahaman mengenai budaya individu. Selain itu BPKP DKI Jakarta perlu berhati-hati dalam memberikan tekanan anggaran waktu kepada para auditor yang bekerja disana karena meskipun tekanan anggaran waktu dapat memotivasi para auditor untuk meningkatkan tingkat pengendalian diri mereka, hal ini juga dapat memicu kenaikan tingkat kecenderungan penyimpangan perilaku dalam audit jika tekanan yang dirasakan melebihi kapasitas para auditor yang bekerja di BPKP DKI Jakarta.

DAFTAR PUSTAKA

- Anastasia, Thio dan Mukhlisin. (2005). Hubungan Karakteristik Personal Auditor terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku dalam Audit. *Simposium Nasional Akuntansi VIII*. pp 929-940.
- Arianti, Heny. (2015). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor. *Naskah Publikasi*. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Surakarta: Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Ataghaita. (2013). *Teori Efek Media*. <https://ataghaita.wordpress.com/tag/attitude-teori/>. Diakses 8 April 2016

- Christina, S. (2003). Hubungan Time Budget Pressure dengan Pemeriksaan Dysfunctional Audit Behavior dan Pengaruhnya pada Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi VI*.
- Darusman, Firman. (2014). Analisis Penerimaan Pemeriksa atas Dysfunctional Audit Behavior dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Pemeriksaan: Pendekatan Karakteristik Individu Pemeriksa. *Skripsi*. Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Donnelly, D. P., J. J. Quirin., dan D. O'Bryan. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditor's Personal Characteristic. *Behavior Research in Accounting*. Vol. 15. pp 87-110.
- Gable, M., dan F. Dangelo. (1994). Locus of Control, Machiavellianisme, and Managerial Job Performance. *The Journal of Psychology*. pp. 599-608.
- Gabriela, Wida P. (2014). *Locus of Control Theory*. <http://wida-putri-fpsi13.web.unair.ac.id/>. Diakses 8 April 2016.
- Ghozali, Imam. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Gibson, Ivancevich, Donnelly. (1996). *Organisasi, Perilaku, Struktur, Proses*. Bina. Rupa Aksara
- Harini, Dwi. (2010). Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior: Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- Hovland, Carl and Sherif, Muzafer. (1961). *Social Judgment: Assimilation and Contrast Effects in Communication and Attitude Change*. reprint. Connecticut. Greenwood Press, 1980.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2008). *Direktori Akuntan Publik Indonesia*. Jakarta Indonesia.
- Kartika, Indri dan Provita Wijayanti. (2007). Locus of Control sebagai Anteseden Hubungan Kinerja Pegawai dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit. *Simposium Nasional Akuntansi X*. pp 1-19.
- Lightner, S.M., S. J Adams., dan K.M. Lightner. (1982). The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 2, no. 1. pp 1-12.
- Malone, C. F., dan R. W. Roberts. (1996). Factor Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 15, no. 2. pp 49-64.
- Maryanti, Puji. (2005). Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Personal Auditor. *Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi*. Vol. 5. no. 2. pp 213-280.
- Nasution, Istianah. (2013). Pengaruh Karakteristik Personal Auditor, Etika Audit dan Pengalaman Auditor terhadap Tingkat Penyimpangan Perilaku dalam Audit. *Skripsi*. Program Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Jakarta: Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
- Siegel and Marconi. (1989). *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Company.
- Subroto, Bambang. (2001). Kode Etik Akuntan dan Kepatuhan Akuntan terhadap Kode Etik. *Jurnal Ekonomi dan Manajemen*. Vol. 2. no. 2. pp 155-156.

