

## BUDAYA ETIS MEMEDIASI HUBUNGAN ANTARA TEKANAN ANGGARAN WAKTU DAN KUALITAS AUDIT (Studi Empiris pada Auditor KAP di Kota Semarang)

Devi Anisa Latifa, Imam Ghozali<sup>1</sup>

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*The purpose of this study is to analyze how time budget pressure affect audit quality by ethical culture and how ethical culture mediate an indirect effect of time budget pressure on audit quality.*

*In this study, the form of primary data collected by using questionnaire that shared for auditor in Semarang. Fifty samples are used in this study. Data analyzed with the quality data test, classic assumption test, and the examination of the hypothesis using model of multiple linear regression, path analysis.*

*The results show that time budget pressure does have negative impact to the audit quality and also ethical culture. The ethical culture is found to have positive impact to the audit quality. From this results can be concluded that the ethical culture does not mediate in indirect effect of time budget pressure on audit quality.*

*Key words: audit quality, reduced audit quality act, ethical culture, time budget pressure.*

### PENDAHULUAN

Auditor yang independen dan obyektif diperlukan untuk menilai kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan. Hasil penilaian tersebut diharapkan dapat memberikan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk pengambilan keputusan oleh para pengguna laporan keuangan. Dengan demikian, auditor diharuskan untuk memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya.

Dalam penelitian Christiawan (2003) disebutkan bahwa telah terjadi banyak kasus tentang kualitas audit yang melibatkan akuntan publik baik di luar negeri maupun di dalam negeri. Contoh kasus di dalam negeri terlihat dari akan diambilnya tindakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) terhadap 10 Kantor Akuntan Publik yang diindikasikan melakukan pelanggaran berat saat mengaudit bank-bank yang dilikuidasi pada tahun 1998. Selain itu terdapat kasus keuangan dan manajerial perusahaan publik yang tidak bisa terdeteksi oleh akuntan publik yang menyebabkan perusahaan didenda oleh Bapepam. Hal tersebut berdampak pada opini masyarakat yang ragu akan kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor di Indonesia.

Kualitas audit dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor yang dapat diringkas menjadi dua, yaitu faktor yang dapat meningkatkan ataupun mengurangi kualitas audit. Dari faktor tersebut, peneliti akan menekankan bahasan tentang faktor yang dapat mengurangi kualitas audit. Dalam penelitian ini, kualitas audit diukur dengan proksi perilaku pengurangan kualitas audit, yaitu perilaku *underreporting of time* dan *premature sign off*.

*Underreporting of time* (URT) adalah perilaku auditor yang melaporkan waktu yang dibutuhkan untuk audit lebih singkat daripada waktu yang sesungguhnya. Perilaku ini terjadi karena auditor tidak melaporkan dan tidak membebaskan seluruh waktu yang digunakan untuk melakukan tugas audit tertentu. Lightner *et al.*, (1982) dalam Silaban (2009) mengatakan bahwa

---

<sup>1</sup> Corresponding author

---

perilaku URT ini dilakukan auditor dengan cara mengerjakan program audit dengan menggunakan waktu personal, dan dapat juga dilakukan dengan cara tidak melaporkan waktu lembur yang digunakan dalam pengerjaan program audit.

Dorongan dari organisasi dan situasi pada saat melaksanakan audit sangat menentukan kesuksesan seorang auditor dalam melaksanakan penugasan auditnya. Situasi di mana auditor dibatasi pada anggaran tertentu dan cenderung kaku akan memotivasi auditor untuk melewati atau mengabaikan beberapa prosedur audit sehingga penugasannya dapat selesai pada waktunya tanpa memperhatikan kualitas audit. Perilaku pengurangan kualitas audit seperti penghentian prematur (*premature sign off*) atas prosedur audit sering dikaitkan dengan anggaran waktu audit dan sistem pengendalian secara keseluruhan. Tindakan ini berkaitan dengan penghentian terhadap prosedur audit yang disyaratkan, tidak melakukan pekerjaan secara lengkap, dan mengabaikan prosedur audit tetapi auditor berani mengungkapkan opini atas laporan keuangan yang diauditnya. Perilaku *underreporting of time* dan *premature sign off* banyak dilakukan auditor dalam kondisi *time pressure*.

Dalam melakukan pekerjaan audit, kinerja auditor akan dipengaruhi oleh adanya tekanan anggaran waktu (*time budget pressure—TBP*). Menurut Sososutikno (2003) tekanan anggaran waktu adalah suatu keadaan yang menuntut auditor untuk dapat melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat.

Kualitas audit juga dapat dipengaruhi oleh budaya dalam perusahaan audit. Dalam penelitian terdahulu, Sweeney *et al.* (2010) dalam Svanberg dan Peter (2013) meneliti hubungan antara budaya organisasi, tekanan waktu, dan kualitas audit menghasilkan asumsi bahwa aspek-aspek etis dari budaya organisasi dapat berfungsi sebagai penentu bagaimana auditor bereaksi terhadap tekanan waktu. Penelitian tersebut juga menunjukkan dampak budaya etis terhadap praktik pengurangan kualitas audit dan perilaku *underreporting of time*. Salah satu bentuk perilaku *underreporting of time* adalah ketika auditor diberikan anggaran waktu untuk menyelesaikan tugas auditnya dalam kurun waktu telah ditentukan, namun auditor justru mempersempit waktu penyelesaian pekerjaan auditnya.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit, menguji dan menganalisis pengaruh *time budget pressure* terhadap budaya etis, serta menguji dan menganalisis pengaruh budaya etis terhadap kualitas audit.

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Seorang auditor dapat merasakan suatu tekanan dalam mengerjakan tugas audit tertentu yang dikarenakan oleh keterbatasan anggaran waktu audit sehingga dapat mendorong auditor melakukan praktik pengurangan kualitas audit. Sesuai dengan teori stres kerja oleh Gibson, dkk. (1995) yang menyatakan bahwa *stressor* yang dihadapi individual dalam lingkungan kerja dapat mengakibatkan individu merasakan tekanan (*stress*) dalam melakukan pekerjaan, dan selanjutnya dapat mempengaruhi sikap dan perilaku individual.

Hubungan antara *stressor* dan *strain* pada model teoritis stres kerja dapat diadopsi sebagai kerangka teoritis untuk menjelaskan dan memprediksi praktik pengurangan kualitas audit dalam menanggapi tekanan anggaran waktu dengan mempertimbangkan budaya etis. Anggaran waktu audit merupakan elemen penting dari mekanisme operasional dan sistem kontrol yang digunakan KAP dalam perencanaan dan monitoring suatu penugasan audit. Oleh karena itu, anggaran waktu audit dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam melaksanakan tugas audit yang selanjutnya mempengaruhi perilaku kerja mereka. Suatu peningkatan dari tekanan anggaran waktu yang mengakibatkan suatu tekanan pada auditor dapat memberikan pengaruh kepada auditor dalam melakukan praktik pengurangan kualitas audit lebih tinggi, sehingga berpengaruh kepada hasil auditnya. Begitu pula dengan pengaruh dari budaya etis yang berhubungan dengan praktik pengurangan kualitas audit sehingga dapat mempengaruhi kualitas audit.

### Pengaruh Time Budget Pressure terhadap Kualitas Audit

Karena persaingan yang ketat pada pasar audit, KAP diharuskan untuk menyusun anggaran waktu secara ketat. Anggaran waktu yang ketat dapat mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam pelaksanaan program audit. Tekanan anggaran waktu ini dapat mengakibatkan auditor mengalami tekanan dalam diri (*stres*) dalam pelaksanaan program audit akibat ketidakseimbangan

waktu yang dialokasikan dengan waktu yang dibutuhkan auditor menyelesaikan tugas audit yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Hal tersebut dapat mendorong auditor untuk melakukan praktik pengurangan kualitas audit.

Mengacu pada aspirasi kinerja dari teori organisasi oleh Hofstede (1968) yang dikutip oleh Otley dan Pierce (1996), ditemukan prediksi adanya hubungan bentuk U-terbalik antara TBP dan kualitas audit. Kelley dan Margheim (1990) dalam Svanberg dan Peter (2013) juga menyimpulkan hubungan yang ditemukan pada penelitian mereka mengkonfirmasi teori tersebut.

Berdasarkan penjabaran penelitian-penelitian terdahulu maka dapat disimpulkan bahwa semakin besar TBP maka akan meningkatkan praktik pengurangan kualitas audit, yang akan menyebabkan menurunnya kualitas audit. Sehingga peneliti kemudian beranggapan bahwa terdapat hubungan negatif antara TBP dan kualitas audit. Karena praktik pengurangan kualitas audit menjadi proksi dari kualitas audit pada penelitian ini, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

*H1. Time Budget Pressure (TBP) berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.*

### **Pengaruh Time Budget Pressure terhadap Budaya Etis**

Glover (1997) dalam Svanberg dan Peter (2013) mengatakan bahwa TBP dapat memberikan dampak positif yaitu berkontribusi terhadap efisiensi sehingga membantu auditor fokus pada pekerjaan auditor. Namun TBP juga memiliki dampak negatif, akan timbul adanya tekanan (stres) yang dapat dilakukan oleh auditor seperti praktik pengurangan kualitas audit. Dalam budaya yang sangat kompetitif, harus ada standar etika yang mencegah auditor dari perlakuan praktik pengurangan kualitas audit.

Menurut Helliard dan Bebbington (2004) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013), perusahaan audit bertujuan untuk membina keberhasilan dengan mitra dan staf dan memperoleh pendapatan komersial dalam hasil pekerjaan auditnya. Namun, tujuan-tujuan tersebut dapat menyebabkan perilaku yang tidak etis. Menurut teori regangan oleh Merton (1938) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013) dijelaskan bahwa ketika orang-orang merasa bahwa mereka tidak dapat mencapai tujuan mereka dengan benar, maka mereka akan berperilaku tidak etis. Orang-orang yang merasakan tekanan cenderung kurang untuk menerapkan standar etika, akibat dari kurang penerapan standar etika tersebutlah yang membuat mereka sering berperilaku tidak etis.

Auditor yang mengalami TBP tinggi akan cenderung untuk tidak menerapkan budaya etis. Menurut Kaptein (2008) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013) dalam konsep etika budaya, apabila sumber daya yang kurang dapat melemahkan budaya etis, mengingat bahwa waktu adalah salah satu sumber daya yang paling penting bagi seorang auditor. Sedangkan suatu tekanan waktu yang tidak lagi dapat dikatakan positif pada tingkat tertentu, dapat berpengaruh pada budaya etis. Penelitian ini menunjukkan bahwa TBP yang tinggi berhubungan dengan penurunan budaya etis. Oleh karena itu, hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

*H2. Time Budget Pressure (TBP) berpengaruh negatif terhadap budaya etis.*

### **Pengaruh Budaya Etis terhadap Kualitas Audit**

Willett dan Page (1996) dalam Svanberg dan Peter (2013) melaporkan bahwa berdasarkan survei, auditor di beberapa perusahaan dalam praktiknya banyak melakukan jalan pintas. Hal tersebut menjadi hal yang biasa dilakukan oleh auditor. Berdasarkan hasil survei tersebut dapat ditunjukkan bahwa auditor yang menerapkan budaya tersebut lebih mungkin melakukan praktik pengurangan kualitas audit. Terdapat tiga aspek budaya etis yang mendasari hasil penelitian tersebut.

Menurut Douglas *et al.* (2001) dalam Svanberg dan Peter (2013), aspek budaya etis yang pertama adalah "*tone at the top*", yang memiliki arti bahwa manajer dapat mengurangi masalah etis dari karyawannya dengan mengurangi perilaku tidak etisnya. Aspek budaya etis yang kedua adalah manajer memberikan hukuman kepada karyawan yang berperilaku tidak etis ((Trevino *et al.*, 1998.; Gurley *et al.*, 2007; Kaptein, 2011 dalam Svanberg dan Peter (2013)). Dengan demikian, budaya etis yang diterapkan oleh manajer tersebut dapat menumbuhkan perilaku karyawan yang etis. Aspek ketiga menurut Kaptein (2011) dalam Svanberg dan Peter (2013) adalah bahwa budaya etis organisasi dapat menjadi arahan untuk menciptakan perilaku etis. Oleh karena itu, komunikasi itu sendiri dapat membantu mengurangi frekuensi perilaku tidak etis.

Dari kesimpulan ketiga aspek budaya etis tersebut, dengan adanya budaya etis yang diterapkan dalam kehidupan organisasi perusahaan audit maupun dalam proses auditing, diasumsikan kecil adanya ke cenderung auditor dalam melakukan praktik pengurangan kualitas audit, sehingga akan mempengaruhi tingginya kualitas audit yang dihasilkan. Hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

*H3. Budaya etis berpengaruh positif terhadap kualitas audit.*

## **METODE PENELITIAN**

### **Variabel Penelitian**

Kualitas audit adalah probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Melaporkan semua pelanggaran klien, yang dapat diwakilkan dengan perilaku disfungsi auditor yang mengakibatkan pengurangan kualitas audit, seperti: *premature sign off* dan *underreporting time*. Variabel kualitas audit diukur dengan indikator yang dikembangkan dari Lightner et al. (1982), Otley dan Pierce (1996), dan Pierce dan Sweeney (2004) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013), yaitu: pelaksanaan/pengabaian prosedur audit, pengurangan pekerjaan audit, perubahan/penggantian prosedur audit, penghentian terhadap prosedur audit (*premature sign off*) dan pelaporan waktu audit yang lebih singkat, pelaporan waktu audit yang lebih, pengalihan waktu audit kepada klien lain (*underreporting of time*).

*Time budget pressure* (TBP) adalah keadaan yang menuntut auditor untuk dapat melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat. Variabel TBP diukur dengan indikator yang dikembangkan dari Otley dan Pierce (1996), Coram et al. (2003), dan Pierce dan Sweeney (2004) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013), yaitu: penyelesaian prosedur audit dengan batas anggaran waktu sebagai kendala, penyelesaian prosedur audit dengan batas anggaran waktu sebagai kewajiban, sulitnya untuk menyelesaikan prosedur audit dengan batas anggaran waktu, kurangnya anggaran waktu, dan ketatnya anggaran waktu.

Budaya etis adalah bagian dari budaya organisasi yang mewakili interaksi multidimensional antara sistem formal dan informal dari pengendalian perilaku. Sistem formal ini meliputi: kepemimpinan, struktur otoritas, penghargaan sistem, dan program pelatihan, sedangkan sistem informal meliputi: perilaku rekan dan norma etika. Variabel budaya etis diukur dengan indikator 15 item pertanyaan pada kuesioner dengan persepsi responden terhadap indikator tersebut diukur dengan lima poin skala likert dari “Tidak Setuju” sampai “Sangat Setuju”. Variabel budaya etis diukur dengan indikator yang dikembangkan dari Svanberg and Ohman (2013), Shafer and Wang (2010), dan Trevino (1998) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013), yaitu: disiplin organisasi terhadap perilaku tidak etis, anggapan perilaku tidak etis tetap mendapatkan imbalan, hukuman yang ketat untuk perilaku tidak etis, organisasi menghukum setiap perilaku tidak etis, top manajer sebagai standar etika yang tinggi, integritas dalam organisasi yang lebih dihargai, top manajer yang peduli terhadap lingkungan etika, top manajer merupakan model perilaku tidak etis, perilaku etis merupakan norma dari organisasi, top manajer sebagai panduan pengambilan keputusan, etika organisasi dihargai dalam organisasi, persyaratan kode etik profesional seharusnya konsisten dengan norma organisasi informal, organisasi menuntut ketaatan kepada figur otoritas, orang dalam organisasi diharapkan melakukan apa yang diberitahukan, dan pemimpin selalu dianggap benar dalam organisasi.

### **Penentuan Sampel**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di kota Semarang. Peneliti menyebar kuesioner ke 19 KAP di kota Semarang, dengan jumlah kuesioner yang peneliti sebar adalah 100 buah.

Sedangkan metode pengumpulan data menggunakan metode survei, yaitu dengan kuesioner, di mana pertanyaan yang telah terstruktur dibagikan langsung kepada responden untuk diisi. Data diperoleh dengan menggunakan kuesioner yang dibagikan kepada para auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di kota Semarang.

### Metode Analisis

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian dan deskripsi mengenai variabel penelitian digunakan analisis data deskriptif.

Pengujian kualitas data dilakukan dengan uji validitas menggunakan Principal Component Analysis (PCA) dengan rotasi faktor Varimax dan uji reliabilitas. Pengujian asumsi klasik dilakukan dengan uji normalitas, uji heteroskedastisitas, dan uji multikolinearitas.

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis regresi berganda dengan menggunakan analisis jalur (*path analysis*) dengan persamaan sebagai berikut:

$$BE = \beta_1 TBP + \varepsilon_1$$

$$KA = \beta_1 TBP + \beta_2 BE + \varepsilon_2$$

Dengan:

KA	: Kualitas Audit
TBP	: <i>Time Budget Pressure</i>
BE	: Budaya Etis
$\beta_1$	: Koefisien Variabel <i>Time Budget Pressure</i>
$\beta_2$	: Koefisien Variabel Budaya Etis
$\varepsilon_1, \varepsilon_2$	: <i>Error</i>

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### Deskripsi Sampel Penelitian

Dari 100 buah kuesioner disebar ke KAP di Kota Semarang, jumlah keseluruhan kuesioner yang diisi dan kembali sebanyak 57 buah. Kuesioner yang diisi dan kembali berasal dari responden yang bekerja di 11 KAP yang terdiri dari 3 KAP Afiliasi dan 8 KAP Non-Afiliasi. Secara rinci responden yang bekerja pada KAP Afiliasi bekerja di KAP yang berafiliasi dengan KAP Asing *Non-Big Four*, sedangkan responden yang berasal dari KAP Non-Afiliasi bekerja di 3 KAP usaha perseorangan dan di 4 KAP usaha persekutuan.

Data demografi dari 57 responden penelitian meliputi: gender, tingkat pendidikan, kepemilikan register akuntan, jabatan di KAP, tipe KAP, lama bekerja di KAP, dan kategori KAP. Berdasarkan gender, auditor laki-laki sedikit lebih mendominasi proporsi sampel auditor yang bekerja pada KAP di Semarang, yaitu sebanyak 33 responden laki-laki (57,89%) dan sebanyak 24 responden perempuan (42,11%). Hal ini dikarenakan bekerja sebagai akuntan memakan tenaga fisik yang cukup besar sehingga perusahaan lebih banyak menggunakan tenaga kerja laki-laki.

Tingkat pendidikan responden sebagian besar adalah Strata Satu (S1) yaitu sebanyak 46 (80,70%), Strata Dua dan Strata Tiga sebanyak 9 (15,79%), dan terdapat 2 (3,51%) yang berpendidikan lainnya. Hal ini dikarenakan pekerjaan sebagai auditor di KAP merupakan pekerjaan profesional yang memerlukan pendidikan tinggi.

Sebanyak 42 responden (73,68%) tidak memiliki register akuntan dan sebanyak 15 responden (26,32%) memiliki register akuntan.

Berdasarkan posisi jabatan, sebanyak 56 responden (98,25%) menduduki jabatan pada posisi level bawah (senior dan junior) dan terdapat 1 responden (1,75%) yang menduduki jabatan pada posisi level atas (manajer). Kondisi demikian menunjukkan bahwa rata-rata responden masih memiliki pengalaman yang belum cukup lama.

Berdasarkan tipe KAP, sebanyak 35 responden (61,40%) bekerja pada KAP Non-Afiliasi dan sebanyak 22 responden (38,60%) bekerja pada KAP Afiliasi. Dan seluruh responden dalam penelitian ini (100%) bekerja pada KAP Non-*Big Four*.

Sebanyak 34 responden (59,65%) yang bekerja di KAP selama kurang dari tiga tahun, sebanyak 11 responden (19,30%) yang bekerja di KAP selama tiga tahun, sedangkan sebanyak 12 responden (21,05%) yang bekerja di KAP selama lebih atau sama dengan empat tahun. Kondisi demikian menunjukkan bahwa rata-rata responden masih bekerja belum cukup lama di KAP.

Dari 57 kuesioner yang kembali, 7 diantaranya tidak dapat digunakan dalam penelitian ini karena ada beberapa pertanyaan dalam kuesioner yang tidak diisi oleh responden. Dengan demikian, jumlah sampel yang digunakan oleh peneliti dalam penelitian ini adalah 50.

### Hasil Pengujian Kualitas Data

Hasil pengujian validitas dengan analisis faktor pada masing-masing variabel adalah:

**Tabel 1**  
**Hasil Analisis Faktor PCA**

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
ka1		.787					
ka2		.776					
ka3		.742					
ka4		.719					
ka5		.619				.525	
ka6		.744					
ka7		.832					
tbp1					.761		
tbp2					.654		
tbp3				.796			
tbp4				.901			
tbp5			.508	.646			
tbp6				.609			
be1			.867				
be 2			.715				
be 3						.896	
be 4	.738						
be 5					.746		
be 6	.801						
be 7	.859						
be 8			.678				
be 9							.864
be 10	.857						
be 11	.887						
be 12	.739						
be 13	.794						
be 14	.707						
be 15			.680				

Sumber: Data primer yang diolah. Hasil output SPSS, 2015.

Hasil analisis pada tabel 4.3 menunjukkan bahwa dari 28 item yang digunakan untuk mengukur variabel, dapat diekstraksi (diringkaskan) menjadi 7 dimensi. Namun, karena variabel penelitian ini adalah sebanyak 3 variabel, kualitas audit, *time budget pressure*, dan budaya etis, maka beberapa indikator akan dikeluarkan dari analisis. Hasil pengujian selanjutnya adalah sebagai berikut:

**Tabel 2**  
**Hasil Analisis Faktor PCA Kedua**

	Component		
	1	2	3
ka1		.760	
ka2		.762	
ka3		.685	
ka4		.689	
ka5		.661	
ka6		.796	
ka7		.856	
tbp3			.875
tbp4			.901
tbp5			.820
tbp6			.756
be4	.727		
be6	.810		
be7	.862		
be10	.878		
be11	.888		
be12	.745		
be13	.777		
be14	.724		
KMO	0,770		
Cum Variance Extract	70.726		

Sumber: Data primer yang diolah. Hasil output SPSS, 2015.

Hasil analisis faktor setelah mengeluarkan beberapa indikator diperoleh variabel bahwa seluruh indikator variabel sudah terekstraksi ke dalam 3 variabel yang digunakan dalam penelitian ini, di mana diperoleh hasil sebagai berikut: Faktor 1 adalah faktor budaya etis yang terdiri dari 8 indikator. Faktor 2 adalah faktor kualitas audit yang terdiri dari 7 indikator. Faktor 3 adalah faktor *time budget pressure* atau tekanan anggaran waktu yang terdiri dari 4 indikator. Dengan nilai KMO MSA analisis faktor penelitian ini adalah sebesar 0,770 ( $>0,50$ ), dapat disimpulkan bahwa analisis faktor sampel pada penelitian ini layak untuk diekstraksi.

Berdasarkan uji reliabilitas, semua variabel dalam penelitian ini menunjukkan nilai *cronbach alpha*  $> 0,7$  (KA 0,901; TBP 0,884; BE 0,930), sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini reliabel.

### Deskripsi Variabel Penelitian

**Tabel 3**  
**Statistik Deskriptif (N=50)**

Variabel	Kisaran Teoritis	Rata-rata Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata Sesungguhnya	Standar Deviasi
Kualitas Audit	7 – 35	21	17 – 35	28,28	4,52
Time Budget Pressure	4 – 20	12	6 - 16	12,20	3,08
Budaya Etis	8 - 40	24	14 - 37	29,00	4,81

Sumber: Data primer yang diolah. Hasil output SPSS, 2015.

Kualitas audit diukur dengan tujuh item pertanyaan yang menunjukkan seberapa sering responden melakukan perilaku *underreporting of time* (URT) dan *premature sign off* (PSO). Hasil pengukuran atas seluruh jawaban responden menunjukkan skor sesungguhnya terletak pada kisaran 17 - 35, dengan skor rata-rata 28,28 dan standar deviasi 4,52. Selanjutnya variabel kualitas audit menunjukkan rata-rata sesungguhnya sebesar 28,28 yang berada di atas rata-rata teoritisnya yaitu 21. Hal tersebut mengindikasikan secara rata-rata responden cukup sering melakukan perilaku *underreporting of time* (URT) dan *premature sign off* (PSO) pada pelaksanaan program audit.

Tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*—TBP) diukur dengan empat pertanyaan yang menunjukkan seberapa sering responden merasakan terdapat tekanan anggaran waktu pada pelaksanaan program audit. Hasil pengukuran atas seluruh jawaban responden menunjukkan skor sesungguhnya terletak pada kisaran 6 - 16, dengan skor rata-rata 12,20 dan standar deviasi 3,08. Selanjutnya variabel tekanan anggaran waktu menunjukkan rata-rata sesungguhnya sebesar 12,20 yang berada sedikit di atas rata-rata teoritisnya yaitu 12. Hal ini menunjukkan bahwa subjek penelitian secara umum cukup sering menerima tekanan untuk memberikan hasil audit yang baik. Hal tersebut juga mengindikasikan secara rata-rata responden cukup sering mendapatkan kondisi tekanan anggaran waktu pada pelaksanaan program audit.

Budaya etis diukur dengan delapan pertanyaan yang menunjukkan seberapa sering penerapan budaya etis yang dilakukan auditor pada organisasi dan pada pelaksanaan program audit. Hasil pengukuran menunjukkan skor sesungguhnya terletak pada kisaran skor teoritis yaitu berkisar antara 14 - 37 dengan skor rata-rata 29,00, dan standar deviasi 4,81. Selanjutnya variabel budaya etis menunjukkan rata-rata sesungguhnya sebesar 29,00 yang berada di atas rata-rata teoritisnya yaitu 24. Hal ini menunjukkan subjek penelitian secara umum telah menunjukkan adanya penilaian dari subjek bahwa mereka cukup sering menerapkan budaya etis pada organisasi dan pada pelaksanaan program audit.

### Hasil Pengujian Asumsi Klasik

Hasil pengujian normalitas menunjukkan *residual* (kesalahan pengganggu) pada kedua model sudah berdistribusi normal. Hasil uji dengan Kolmogorov-Smirnov menunjukkan signifikansi sebesar 0,113 dan 0,107 yaitu lebih besar dari 0,05, dengan demikian berarti data residual terdistribusi normal.

Hasil pengujian heteroskedastisitas tidak menunjukkan adanya heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi Y.

Hasil pengujian multikolinearitas menunjukkan bahwa variabel TBP dan BE mempunyai nilai *tolerance* di atas 0,1 dan nilai VIF yang berada jauh di bawah angka 10 sehingga dapat dikatakan konsep pengukur variabel yang digunakan tidak mengandung masalah multikolinieritas. Maka model regresi yang ada layak untuk dipakai dalam memprediksi kualitas audit.

### Pembahasan Hasil Penelitian

#### Uji F

Uji F digunakan untuk menguji apakah model regresi yang digunakan sudah tepat. Dari tabel diatas, nilai F Model 1 diperoleh sebesar 5,237 dengan nilai probabilitas sebesar 0,026, yang lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti bahwa model regresi dapat digunakan dalam menjelaskan pengaruh tekanan anggaran waktu dan terhadap kualitas audit.

Nilai F pada Model 2 diperoleh sebesar 7,633 dengan nilai probabilitas sebesar 0,001, yang lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti bahwa model regresi dapat digunakan dalam menjelaskan pengaruh tekanan anggaran waktu dan budaya etis terhadap kualitas audit.

#### Uji Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (*adjusted R<sup>2</sup>*) digunakan untuk mengukur seberapa besar kemampuan variabel bebas dalam menerangkan variabel terikat. Hasil perhitungan regresi dapat diketahui bahwa koefisien determinasi (*adjusted R<sup>2</sup>*) Model 1 diperoleh sebesar 0,080. Hal ini berarti 8,0% budaya etis dapat dipengaruhi oleh variabel bebas tekanan anggaran waktu, dan 91,2% dipengaruhi oleh variabel lain.

Koefisien determinasi (adjusted R<sup>2</sup>) untuk Model 2 diperoleh sebesar 0,213. Hal ini berarti 21,3% kualitas audit dapat dipengaruhi oleh variabel bebas tekanan anggaran waktu dan budaya etis, dan 78,7% kualitas audit dapat dipengaruhi oleh variabel lain.

**Tabel 4**  
**Hasil Analisis Regresi Linear Berganda**

Variabel	Model 1 : Dep = BE			Model 2 : Dep = KA		
	UnStd Coef	T	sig	UnStd Coef	t	sig
(Constant)		13.006	0.000		5.048	0.000
TBP	-0.489	-2.288	0.027	-0.437	-2.234	0.030
BE				0.294	2.343	0.023
F	5.237			7.633		
Sig F	0,026			0.001		
R <sup>2</sup>	0,098			0,245		
Adj R <sup>2</sup>	0,080			0.213		
N	50			50		

Sumber: Data primer yang diolah. Hasil output SPSS, 2015.

### Pengujian Hipotesis 1

Hasil pengujian pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit sebagaimana pada Model 2 diperoleh nilai t = -2,234 dengan signifikansi 0,030 ( $p < 0,05$ ). Dengan signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 dan arah koefisien negatif, maka diperoleh bahwa tekanan anggaran waktu memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Dengan demikian hipotesis 1 diterima.

Hipotesis 1 memprediksikan terdapat hubungan negatif antara *time budget pressure* dengan kualitas audit. Hipotesis ini mendapat dukungan empiris. Hasil penelitian ini mengindikasikan auditor yang merasakan TBP yang tinggi akan mendorong untuk melakukan praktik pengurangan kualitas audit, dengan demikian akan menyebabkan menurunnya kualitas audit yang dihasilkan.

Alasan atas diterimanya hipotesis penelitian dapat diuraikan sebagai berikut. Sebagaimana didokumentasikan dalam literatur aspirasi kinerja dari teori organisasi oleh Hofstede (1968) yang dikutip oleh Otley dan Pierce (1996), ditemukan prediksi adanya hubungan bentuk U-terbalik antara TBP dan kualitas audit. Kelley dan Margheim (1990) dalam Svanberg dan Peter (2013) juga menyimpulkan hubungan yang ditemukan pada penelitian mereka mengkonfirmasi teori tersebut. Di mana dalam penelitian tersebut ditemukan hasil bahwa *time budget pressure* berhubungan negatif dengan kualitas audit.

Temuan penelitian ini memberi dukungan empiris terhadap literatur stres-kerja yang menyatakan keadaan yang dihadapi individual dalam lingkungan kerja dapat mengakibatkan individu merasakan tekanan (*stress*) dalam melakukan pekerjaan, dan selanjutnya dapat mempengaruhi sikap dan perilaku individual (Gibson *et al.*, dan 1995; Robbins, 2003). Hasil penelitian ini membuktikan anggaran waktu audit mengakibatkan auditor merasakan tekanan dalam melaksanakan tugas audit yang selanjutnya mempengaruhi perilaku kerja mereka. Suatu peningkatan dari tekanan anggaran waktu yang mengakibatkan suatu tekanan pada auditor dapat memberikan pengaruh kepada auditor dalam melakukan praktik pengurangan kualitas audit lebih tinggi, sehingga berpengaruh kepada hasil auditnya.

### Pengujian Hipotesis 2

Hasil pengujian pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap budaya etis sebagaimana pada Model 1 diperoleh nilai t = -2,288 dengan signifikansi 0,027 ( $p < 0,05$ ). Dengan signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 dan arah koefisien negatif, maka diperoleh bahwa tekanan anggaran waktu memiliki pengaruh yang signifikan terhadap budaya etis. Dengan demikian hipotesis 2 diterima.

Hipotesis 2 memprediksikan terdapat hubungan negatif antara *time budget pressure* dengan budaya etis. Hipotesis ini mendapat dukungan empiris. Hasil penelitian ini mengindikasikan auditor yang merasakan TBP yang tinggi akan cenderung untuk tidak menerapkan budaya etis.

Alasan atas diterimanya hipotesis penelitian dapat diuraikan sebagai berikut. Sebagaimana didokumentasikan dalam teori regangan oleh Merton (1938) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013) dijelaskan bahwa ketika orang-orang merasa bahwa mereka tidak dapat mencapai tujuan mereka dengan benar, maka mereka akan berperilaku tidak etis. Orang-orang yang merasakan tekanan cenderung kurang untuk menerapkan standar etika, akibat dari kurang penerapan standar etika tersebutlah yang membuat mereka sering berperilaku tidak etis. Sehingga, auditor yang mengalami TBP tinggi akan cenderung untuk tidak menerapkan budaya etis.

### Pengujian Hipotesis 3

Hasil pengujian pengaruh Budaya etis terhadap Kualitas audit sebagaimana pada Model 2 diperoleh nilai  $t = 2,343$  dengan signifikansi  $0,023$  ( $p < 0,05$ ). Dengan signifikansi yang lebih kecil dari  $0,05$  dan arah koefisien positif, maka diperoleh bahwa budaya etis memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Dengan demikian hipotesis 3 diterima.

Hipotesis 3 memprediksikan terdapat hubungan positif antara budaya etis dengan kualitas audit. Hipotesis ini mendapat dukungan empiris. Hasil penelitian ini mengindikasikan dengan adanya budaya etis yang diterapkan dalam kehidupan organisasi perusahaan audit maupun dalam proses auditing, kemungkinan auditor untuk melakukan praktik pengurangan kualitas audit sangatlah kecil, sehingga mempengaruhi tingginya kualitas audit yang dihasilkan.

Alasan atas diterimanya hipotesis penelitian dapat diuraikan sebagai berikut. Sebagaimana didokumentasikan dalam teori pembelajaran sosial oleh (1977) dan Schein (1985) dalam Svanberg dan Peter (2013), karyawan mempelajari perilaku dengan mengamati bagaimana manajer berperilaku. Dari pencerminan teori tersebut, apabila manajer melakukan perilaku tidak etis, maka akan membuat karyawan yang mengamati perilaku tersebut berperilaku tidak etis juga. Dan begitu sebaliknya, apabila manajer melakukan perilaku etis, maka akan membuat karyawan yang mengamati perilaku tersebut berperilaku etis juga. Dengan demikian, auditor yang menerapkan budaya etis tersebut, kecil kemungkinan auditor untuk melakukan praktik pengurangan kualitas audit.

Alasan lain atas diterimanya hipotesis penelitian dapat diuraikan melalui penelitian sosiologi hukum oleh Torpman dan Jorgensen (2005) yang dikutip oleh Svanberg dan Peter (2013) yang mengklaim bahwa hukuman yang diberikan oleh manajer dapat efektif sebagai perilaku penguatan. Jika dalam sebuah organisasi, diterapkan sistem tersebut, yaitu kepada karyawan yang berperilaku tidak etis akan menerima hukuman dan karyawan yang berperilaku etis akan menerima penghargaan, maka karyawan akan mencoba untuk berperilaku etis. Dengan demikian, auditor yang menerapkan budaya etis tersebut, kecil kemungkinan auditor untuk melakukan praktik pengurangan kualitas audit.

### Uji Pengaruh Mediasi

Untuk mengetahui pengaruh mediasi variabel budaya etis terhadap hubungan antara variabel *time budget pressure* dan kualitas audit menggunakan uji *Sobel* dan uji *Bootstrapping*. Pada uji *Sobel* diperoleh  $t$  hitung sebesar  $-1,56766$  dan pada uji *Bootstrapping* diperoleh  $t$  hitung sebesar  $-1,7263$  dengan tingkat signifikansi  $0,117$ , di mana  $t$  tabel dengan tingkat signifikansi  $0,05$  dan  $df = 48$  adalah sebesar  $2,0106$ . Hasil pengujian dengan kedua uji tersebut adalah sama, yaitu nilai  $t$  hitung  $<$  nilai  $t$  tabel. Sehingga dapat diartikan bahwa budaya etis tidak memediasi hubungan antara *time budget pressure* dengan kualitas audit.

## **KESIMPULAN DAN KETERBATASAN**

Hasil pengujian pengaruh variabel tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit menunjukkan bahwa auditor yang mendapatkan tekanan anggaran waktu yang besar akan memiliki kualitas audit yang rendah dengan melakukan perilaku pengurangan kualitas audit berupa *premature sign off* maupun *underreporting of time*.

Hasil pengujian pengaruh variabel tekanan anggaran waktu terhadap budaya etis menunjukkan bahwa auditor yang mendapatkan tekanan anggaran waktu yang besar akan memiliki budaya etis yang rendah.

Hasil pengujian pengaruh variabel budaya etis menunjukkan bahwa budaya etis memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa budaya etis

yang tinggi yang dimiliki auditor akan meningkatkan kualitas audit mereka dengan tidak melakukan perilaku pengurangan kualitas audit berupa *premature sign off* maupun *underreporting of time*.

Hasil pengujian pengaruh mediasi variabel budaya etis menunjukkan bahwa tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit melalui budaya etis, dengan kata lain budaya etis tidak memediasi hubungan tidak langsung (*indirect effect*) antara tekanan anggaran waktu dan kualitas audit.

Hasil analisis yang dikemukakan dalam penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan yang sebaiknya menjadikan perhatian dan disarankan bagi penelitian selanjutnya. Penilaian mengenai praktik pengurangan kualitas audit diungkapkan melalui kuesioner, sehingga sikap subyektif seringkali muncul. Untuk itu diperlukan pengukur lain untuk mendapatkan ukuran penilaian praktik pengurangan kualitas audit yang lebih obyektif.

Keterbatasan lainnya yaitu instrumen pengukuran variabel penelitian ini semua menggunakan instrumen yang diadopsi dari penelitian asing (Trevino et al., 1998; Coram et al., 2003; Shafer and Wang, 2010; Svanberg dan Ohman, 2013; Lightner et al., 1982; Otley dan Pierce 1996; Pierce dan Sweeney, 2004), sehingga kemungkinan adanya kelemahan dalam menterjemahkan instrumen yang menyebabkan terjadinya perubahan arti dan kemungkinan peneliti salah dalam mempersepsikan maksud yang sebenarnya ingin dicapai. Sehingga untuk penelitian-penelitian yang akan datang perlu kajian untuk instrumen penelitian dengan pendekatan aturan yang ditetapkan oleh IAI sehingga mudah dipersepsikan atau mendekati kejadian sebenarnya.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan suatu gambaran kepada auditor yang bekerja di KAP bahwa nilai-nilai budaya etis merupakan hal yang cukup penting dalam melakukan pekerjaan audit.

## REFERENSI

- Christiawan, Yulius Jogi. 2003. "Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik. Refleksi Hasil Penelitian Empiris". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol.4 No. 2 (Nov) Hal. 79-92.
- Coram, P., Ng, J., and Woodliff, D.R. 2003. "A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors". *Australian Accounting Review*, Vol. 13 No. 1, pp. 38-45.
- De Angelo, L.E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 3, No. 3, pp. 183-199.
- DeZoort, F. T. and Lord, A.T. 1997. "A Review and Synthesis of Pressure Effects Research In Accounting". *Journal of Accounting Literature*. Vol. 16. pp. 28-65.
- Donnelly, D., Quirin, J., and O'Bryan, D. 2003. "Auditor acceptance of dysfunctional behavior: an explanatory model using auditors' personal characteristics". *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 15 No. 1, pp. 87-110.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Semarang: BPFE UNDIP.
- Gundry, L.C. and Liyanarachchi, G.A. 2007. "Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices". *Pacific Accounting Review*, Vol. 19 No. 2, pp. 125-152.
- Heriningsih, S. 2002. "Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit: Sebuah Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik". *Wahana*, Vol 2, pp. 111-122.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.

- Irawati, Y., T. A. Petronila, Mukhlisin, (2005), "Hubungan Karakteristik Personal Auditor terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku dalam Audit", *SNA VIII*, Solo.
- Kelley, T. and Margheim, L. 1987. "The effect of audit billing arrangement on under-reporting of time and audit quality reduction acts". *Advances in Accounting*, Vol. 5, pp. 221-233.
- Otley, D.T. and Pierce, B.J. 1996. "Audit time budget pressure: consequences and antecedents". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 1, pp. 31-58.
- 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.
- Robbins, Stephen P. 2003. *Perilaku Organisasi. Jilid 2. Edisi 9*. Jakarta: PT Indeks.
- Setiawan, Ivan Aris dan Imam Ghozali. 2006. *Akuntansi Keperilakuan: Konsep dan Kajian Empiris Perilaku Akuntan*. Semarang: BPFE UNDIP.
- Setyorini, Andini Ika. "Pengaruh Kompleksitas Audit, Tekanan Anggaran Waktu, dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Variabel Moderating Pemahaman Terhadap Sistem Informasi", *Jurnal*, 2011.
- Schnatterly, K. 2003. "Increasing firm value through detection and prevention of white-collar crime". *Strategic Management Journal*, Vol. 24 No. 7, pp. 587-614.
- Silaban, Adanan. 2009. "Perilaku Disfungsional Auditor Dalam Pelaksanaan Program Audit". *Disertasi Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro*.
- Sososutikno, Christina. 2003. "Hubungan Tekanan Anggaran Waktu dengan Perilaku Disfungsional serta Pengaruhnya terhadap Kualitas Audit". *Simposium Nasional Akuntansi VI*. Surabaya.
- Sweeney, B., Arnold, D., and Pierce, B. 2010. "The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variabels on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions". *Journal of Business Ethics*, Vol. 93 No. 4, pp. 531-551.
- Svanberg, J. and Peter Ohman. 2013. "Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?". *Management Auditing Journal*, Vol. 28 No. 7, pp. 572-591.
- Torpman, J. and Jo'rgensen, F. 2005. "Legal effectiveness: theoretical developments on legal transplants". *Archiv Fu'r Rechts und Sozialphilosophie*, Vol. 91 No. 4, pp. 515-534.
- Trevino, L.K. 1986. "Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model". *Academy of Management Review*, Vol. 11 No. 3, pp. 601-617.
- Trevino, L.K., Butterfield, K.D. and McCabe, D.L. 1998. "The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors", *Business Ethics Quarterly*. Vol. 8 No. 3, pp. 447-476.
- Weningtyas S., Setiawan D., dan Triamoko H. 2006. "Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit". *Simposium Nasional Akuntansi IX*. Padang.