

PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDITOR DALAM PELAKSANAAN PROGRAM AUDIT

Adanan Silaban

Fakultas Ekonomi Universitas HKBP Nommensen Medan

(Email: *silabanadanan@yahoo.co.id*)

Abstract: This paper aims to discuss the type of auditor dysfunctional behavior in do the audit program. In order to achieve the goal, it need a review on the previous researchers in the field. This paper indicates the factors influence the auditor dysfunctional behavior and the next research direction. The results of previous researchers indicates that there are threat on the reduced audit quality as a consequences of dysfunctional behavior do by auditor in audit program. These behavior influences directly or indirectly to the audit quality. In the literature, the action influence the audit quality directly is known as audit quality reduction behavior, while the action influence the audit indirectly is known as underreporting of time.

Keywords: Auditor dysfunctional behavior

Abstrak: Penelitian ini bertujuan mendiskusikan tipe dari perilaku disfungsional audit dalam pelaksanaan program audit. Untuk mencapai tujuan ini, dibutuhkan tinjauan pada peneliti-peneliti di lapangan sebelumnya. Penelitian ini mengindikaasikan faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku disfungsional auditor dan arah penelitian selanjutnya. Hasil dari peneliti-peneliti sebelumnya menunjukkan adanya kaitan pada kualitas audit yang menurun sebagai konsekuensi dari perilaku disfungsional yang dilakukan auditor dalam program audit. Perilaku-perilaku ini mempengaruhi baik secara langsung maupun tak langsung pada kualitas audit. Dalam literatur, tindakan yang mempengaruhi kualitas audit secara langsung dikenal sebagai perilaku menurun kualitas audit, sedangkan tindakan yang mempengaruhi audit secara tidak langsung dikenal sebagai *underreporting time*

Kata kunci: perilaku disfungsional auditor

PENDAHULUAN

Publik memiliki tuntutan terhadap lembaga atau institusi yang mempunyai ligitimasi, yang dalam hal ini institusi yang memiliki kapasitas membawa legitimasi untuk melakukan tindakan (Richardson, 1987). Auditing dapat dipandang sebagai suatu mekanisme institusional membantu dalam memediasi pilihan-pilihan sosial, dengan menempatkan kantor akuntan publik dalam posisi yang berfungsi sebagai institusi yang memiliki ligitimasi dalam masyarakat kapitalis modern. Posisi ini sebagian besar dipertautkan pada persepsi tentang auditor sebagai “profesional” yang menjustifikasi keistimewaan dan kepercayaan yang diberikan masyarakat kepada mereka. Meskipun demikian, keistimewaan (otonomi dan monopoli) seharusnya bukan menjadi jaminan, determinan utama dari status profesional auditor terhadap persepsi kualitas jasa yang dihasilkan

mereka (McNair, 1991). Pentingnya kualitas audit bagi publik (masyarakat), dan secara khususnya profesi mendorong banyak pihak mencurahkan perhatian untuk mendiskusikan kualitas audit. Salah satu faktor penting untuk mendapatkan kualitas audit yakni perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Hasil-hasil penelitian yang ada menunjukkan auditor kadang-kadang melakukan perilaku disfungsional dalam pelaksanaan program audit (Alderman dan Deirtick, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Pierce dan Sweeney, 2004; Basuki dan Mahardani, 2006). Perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor selama pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit baik secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a). Faktor utama untuk melakukan perilaku tersebut adalah tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit.

Tulisan ini bertujuan untuk mengkaji penelitian-penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kecenderungan auditor melakukan perilaku disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Pembahasan diawali dengan mendiskusikan bentuk perilaku disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Bagian berikutnya didiskusikan hasil penelitian terdahulu tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor, kemudian diakhiri dengan kesimpulan dan arah penelitian pada masa mendatang.

PEMBAHASAN

Perilaku Disfungsional Auditor. Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan adanya ancaman terhadap penurunan kualitas audit sebagai akibat perilaku audit disfungsional yang kadang-kadang dilakukan auditor dalam praktik audit (Alderman dan Deirtick, 1982; Kelley dan Margheim, 1990; Pierce dan Sweeney, 2004). Perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor selama pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit baik secara langsung maupun tidak langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce, 1996a).

Perilaku-perilaku yang mereduksi kualitas audit secara langsung dilakukan melalui tindakan seperti; penghentian prematur prosedur audit, *review* yang dangkal terhadap dokumen klien, bias dalam pemilihan sampel, tidak memperluas *scope* pengujian ketika terdeteksi ketidak beresan, dan tidak meneliti kesesuaian perlakuan, akuntansi yang diterapkan klien (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce 1996a). Tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas secara langsung mereduksi kualitas audit karena auditor memilih untuk tidak melaksanakan seluruh tahapan program audit secara cermat dan seksama. Dalam literatur auditing, tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas dikelompokkan sebagai perilaku RKA (Malone dan Robert, 1996; Otley dan Pierce, 1996a; Herrbach, 2001; Pierce dan Sweeney 2004).

Selain tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung, perilaku disfungsional lainnya yang terjadi dalam praktek audit adalah tindakan auditor dengan cara tidak melaporkan seluruh waktu audit yang digunakan untuk melaksanakan tugas audit. Pada literatur auditing tindakan dengan memanipulasi atau tidak melaporkan waktu audit yang sesungguhnya disebut dengan perilaku *underreporting of time* (URT) (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Tindakan seperti ini berhubungan secara tidak langsung dengan penurunan kualitas audit, dimana auditor melaksanakan semua tahapan program audit. Meskipun demikian, perilaku URT dapat mengakibatkan KAP mengambil keputusan internal yang salah seperti; penetapan anggaran waktu audit untuk tahun

berikutnya yang tidak realistis, evaluasi kinerja staf yang tidak tepat dan selanjutnya dapat mendorong perilaku RKA untuk penugasan berikutnya (McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1996a). Perilaku RKA dan URT selain digolongkan sebagai perilaku disfungsional dapat juga digolongkan sebagai perilaku tidak etis. Perilaku tidak etis adalah setiap tindakan yang diperbuat seseorang yang dapat berdampak buruk pada pihak lain, dimana tindakan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan atau aturan yang berlaku dan moral. Kurangnya kejujuran dan integritas dengan menyajikan data yang salah merupakan salah satu ciri perilaku tidak etis. Perilaku RKA dan URT termasuk dalam kategori perilaku tidak etis karena auditor memanipulasi laporan kinerja tugas yang dibebankan KAP pada mereka yaitu dengan mengurangi pekerjaan yang seharusnya dilaksanakan dan melaporkan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan. Kedua bentuk perilaku tersebut juga merupakan pelanggaran terhadap standar audit profesional dan kebijakan KAP (Margheim dan Pany, 1986; Otley dan Pierce, 1996a). Berikut ini didiskusikan kedua bentuk perilaku disfungsional tersebut.

Perilaku Reduksi Kualitas Audit. Sebagai tenaga profesional, auditor diwajibkan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama dalam melaksanakan audit (IAI, 2001, SA Seksi 230.01). Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesionalnya dan harus mengungkapkan secara wajar kondisi perusahaan yang diaudit berdasarkan evaluasi terhadap bukti-bukti yang diperoleh selama pelaksanaan pengauditan. Dalam usaha memperoleh bukti audit kompeten dan cukup, maka sebelum melaksanakan audit kantor akuntan publik (KAP) diharuskan membuat dan menyusun program audit secara tertulis. Program audit merupakan kumpulan dari prosedur audit yang akan dilaksanakan selama proses audit.

Keberadaan perilaku reduksi kualitas audit (RKA) juga disebut “*irregular auditing practice*” (Willet dan Page, 1996) dalam literatur auditing merupakan bukti bahwa implementasi prosedur audit yang sesuai dengan program audit tidak selalu dilaksanakan auditor. Perilaku RKA didefinisikan “sebagai tindakan-tindakan yang dilakukan auditor selama penugasan audit yang mereduksi efektifitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan” (Malone dan Robert, 1996, hal. 49). Dengan demikian bukti yang dikumpulkan selama pelaksanaan audit tidak dapat diandalkan, salah atau tidak memadai secara kualitas maupun kuantitas (Herrbach, 2001). Bukti-bukti tersebut tidak kompeten dan cukup sebagai dasar memadai bagi auditor dalam mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan yang terpaut pada laporan keuangan yang diaudit.

Perilaku RKA merupakan masalah yang serius karena mereduksi kualitas audit secara langsung (Otley dan Pierce, 1996a; McNair, 1991). Sebagaimana dinyatakan oleh McNair (1991, p. 642): “*This type of behavior, namely a failure to exercise due care, can in the extreme undermine the integrity of the audit process. The inability to monitor true effort is perhaps the most critical exposure, or danger, faced by an audit management held accountable for audit integrity by the public*”.

Penelitian-penelitian terdahulu tentang perilaku RKA difokuskan pada satu tipe perilaku RKA yang dianggap paling serius yaitu penghentian prematur atas prosedur audit (*premature sign-off*) (Alderman dan Deitrick, 1982; Margheim dan Pany, 1986; Raghunathan, 1991). Penghentian prematur atas prosedur audit merupakan tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak melaksanakan atau mengabaikan satu atau beberapa prosedur audit yang disyaratkan, namun auditor mendokumentasikan semua prosedur

audit telah diselesaikan secara lengkap (Alderman dan Deitrick, 1982; Raghunathan, 1991). Hasil penelitian Rhode (1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982) menunjukkan mayoritas (hampir 60 persen) dari respondennya mengakui mereka kadang-kadang melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Hasil penelitian berikutnya yang dilakukan Alderman dan Deitrick (1982) dan Raghunathan (1991) mengkonfirmasi temuan tersebut.

Temuan dari penelitian-penelitian berikutnya yang dilakukan oleh Kelley dan Margheim (1990), Malone dan Robert (1996), Otley dan Pierce (1996a), Herrbach (2001) dan Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan selain penghentian prematur prosedur audit, berbagai bentuk tindakan lainnya yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang berpotensi mereduksi kualitas audit. Tindakan-tindakan tersebut meliputi: (1) Review yang dangkal terhadap dokumen klien, (2) Pengujian terhadap sebahagian item sampel, (3) Tidak menginvestigasi lebih lanjut item yang diragukan, (4) Penerimaan atas penjelasan klien yang lemah, (5) Tidak meneliti prinsip akuntansi yang diterapkan klien, (6) Pengurangan pekerjaan audit pada level yang lebih rendah dari yang disyaratkan dalam program audit, (7) Penggantian prosedur audit dari yang ditetapkan dalam program audit, (8) Pengendalian berlebihan terhadap hasil pekerjaan klien, (9) Pendokumentasian bukti audit yang tidak sesuai dengan kebijakan KAP.

Tindakan-tindakan tersebut bersama-sama dengan penghentian prematur prosedur audit merupakan tindakan yang secara langsung mereduksi kualitas audit karena auditor secara sengaja mereduksi efektivitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan. Dengan demikian bukti audit yang dikumpulkan tidak memadai secara kualitatif maupun kuantitatif. Pada giliran berikutnya, probabilitas auditor dalam membuat *judgment* dan opini yang salah akan semakin tinggi (Coram *et al.*, 2003). Malone dan Robert (1996) mengemukakan meskipun terdapat mekanisme internal dan eksternal dalam mengendalikan mutu pekerjaan audit, auditor kadang-kadang mengkompromikan kualitas audit karena mereka memilih untuk tidak melaksanakan seluruh tahapan program audit secara cermat dan seksama.

Perilaku *Underreporting of Time*. Bentuk lain perilaku audit disfungsional yang terjadi dalam praktek audit adalah tindakan auditor dengan memanipulasi laporan waktu audit yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu. Pada literatur auditing perilaku ini disebut sebagai perilaku *underreporting of time* (URT). Perilaku URT terjadi ketika auditor tidak melaporkan dan membebaskan seluruh waktu audit yang digunakan untuk menyelesaikan tugas audit yang dibebankan KAP (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a). Perilaku URT terutama dimotivasi oleh keinginan auditor menyelesaikan tugas audit dalam batas anggaran waktu audit dalam usaha mendapatkan evaluasi kinerja personal yang lebih (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a).

Dalam praktek perilaku URT juga disebut sebagai *the practice of eating time* (Smith, Hutton dan Jordan, 1996). Perilaku URT dapat dilakukan melalui tindakan seperti; mengerjakan pekerjaan audit dengan menggunakan waktu personal (misalnya bekerja pada jam istirahat), mengalihkan waktu audit yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu pada tugas lain yang pengerjaannya dilakukan pada waktu yang bersamaan, dan tidak melaporkan waktu lembur yang digunakan dalam mengerjakan prosedur atau tugas audit tertentu (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce 1996a; Smith *et al.*, 1996).

Berbeda dengan perilaku RKA yang berpengaruh secara langsung terhadap penurunan kualitas audit, tindakan URT sering dipandang auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit karena auditor menyelesaikan program audit secara lengkap dan seksama (Mc Nair,

1991). Hasil penelitian yang dilakukan Dirsmith dan Covalski (1985) menunjukkan auditor yang melakukan URT meyakini bahwa tindakan tersebut merupakan bentuk dedikasi dan loyalitas individu auditor terhadap KAP. Meskipun demikian, perilaku URT merupakan tindakan disfungsional yang pada akhirnya berdampak pada kualitas audit dan KAP (Kelley dan Margheim, 1990; McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1996a). McNair (1991) mengemukakan perilaku URT adalah perilaku disfungsional, karena tindakan URT berdampak negatif pada lingkungan audit. Perilaku URT berpengaruh pada proses pengambilan keputusan internal KAP dalam berbagai bidang seperti; penyusunan anggaran waktu, evaluasi atas kinerja personal auditor, penentuan fee, serta pengalokasian personal auditor untuk mengerjakan tugas audit (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996a), dan selanjutnya berpengaruh terhadap penurunan kualitas audit (Mc Nair 1991; Otley dan Pierce, 1996a).

Temuan dari penelitian yang dilakukan Fleming (1990) dan Otley dan Pierce (1996a) menunjukkan realisasi anggaran waktu audit tahun sebelumnya merupakan faktor utama yang dipertimbangkan KAP dalam penyusunan anggaran waktu audit. Ketika auditor melakukan tindakan URT, maka anggaran waktu audit tahun berikutnya menjadi tidak realistis. Anggaran waktu yang tidak realistis mengakibatkan auditor menghadapi kendala anggaran waktu dalam menyelesaikan tugas audit pada penugasan berikutnya, dan sebagai konsekuensinya dapat mengakibatkan keberlanjutan URT, penyelesaian tugas yang tidak tepat waktu atau tindakan RKA pada tahun berikutnya (Lightner *et al.*, 1982; Shapeero *et al.*, 2003). McNair (1991) menemukan tindakan URT yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan prosedur audit pada periode sebelumnya memicu auditor melakukan perilaku RKA dalam menyelesaikan program audit pada penugasan berikutnya.

Perilaku URT juga berdampak terhadap penilaian yang dilakukan KAP atas kinerja personal auditor. Ketika auditor bertindak dengan cara URT, maka penilaian yang dilakukan KAP atas kinerja auditor menjadi tidak tepat. Hasil penelitian Kelley dan Seiler (1982) dan Lightner *et al.*, (1982) mengindikasikan auditor yang menjadi responden mereka meyakini bahwa penyelesaian tugas audit pada batas anggaran waktu audit (walaupun dengan URT) merupakan faktor penting untuk keberlanjutan karier mereka di KAP. Sebagai tambahan, Lightner *et al.*, (1982) menemukan auditor yang melakukan URT meyakini bahwa tindakan tersebut menghasilkan penilaian kinerja personal mereka yang lebih baik, pengakuan supervisor atas kompetensi mereka, serta kenyamanan kerja yang meningkat.

Temuan dari penelitian-penelitian terdahulu menunjukkan bahwa perilaku URT merupakan tindakan yang sering dilakukan auditor dalam praktek audit. Rhode (1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982) menemukan 55 persen dari respondennya mengakui mereka melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan program audit. Temuan dari penelitian-penelitian yang paling akhir menunjukkan perilaku URT merupakan tindakan auditor yang terjadi secara luas dalam praktek (Smith *et al.*, 1996; Akers dan Eaton, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Sebagai contoh, Akers dan Eaton (2003) melaporkan 89 persen dari responden mereka mengakui melakukan tindakan URT dalam pelaksanaan program audit. Meskipun perilaku URT merupakan yang tindakan yang tidak sesuai dengan etika profesi, tetapi nampaknya perilaku ini terus berlanjut dalam praktik audit (Smith *et al.*, 1996).

Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perilaku Disfungsional Auditor. Para peneliti dibidang auditing telah banyak mencurahkan perhatian untuk menginvestigasi luas perilaku audit disfungsional yang terjadi dalam praktik serta faktor-faktor yang

berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan perilaku tersebut. Penelitian Rhode (1978) dalam Alderman dan Deitrick (1982) merupakan studi paling awal yang dilakukan untuk menginvestigasi perilaku auditor yang tidak pantas dalam pelaksanaan program audit (Alderman dan Deitrick, 1982). Hasil penelitian Rhode (1978) menunjukkan mayoritas anggota AICPA yang menjadi respondennya mengakui mereka kadang-kadang melakukan tindakan audit disfungsional dalam pelaksanaan program audit. Faktor yang mendorong perilaku tersebut adalah; (1) kendala anggaran waktu audit, (2) tahapan audit yang dipertimbangkan tidak penting, (3) batas waktu penyelesaian audit yang ditetapkan klien, dan (4) kebosanan dalam melakukan pekerjaan audit.

Alderman dan Deitrick (1982) mereplikasi dan memperluas penelitian Rhode (1978). Perluasan dilakukan dengan cakupan responden yang lebih luas yaitu dengan melibatkan auditor dari seluruh posisi pada organisasi KAP yang bekerja pada KAP nasional dan KAP *Big Eight*. Hasil studi mereka mengkonfirmasi temuan Rhode (1978). Secara rinci hasil penelitian mereka menunjukkan 31 persen dari auditor yang berpartisipasi meyakini bahwa penghentian prematur prosedur audit terjadi dalam praktik, dan tindakan tersebut cenderung dilakukan pada pengujian pengendalian intern dan prosedur audit yang dipersepsikan tidak penting. Mereka juga menemukan penghentian prematur prosedur audit lebih mungkin dilakukan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) dibandingkan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Konsisten dengan temuan Rhode (1978), alasan utama melakukan penghentian prematur prosedur audit adalah kendala anggaran waktu.

Kelley dan Seiler (1982) melakukan survei terhadap auditor yang bekerja di KAP multinasional, regional dan nasional untuk menginvestigasi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dan cara yang ditempuh auditor untuk menanggulangi kendala anggaran waktu. Responden meliputi auditor staf, senior, manajer, dan partner. Hasil studi mereka menunjukkan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) merasakan tekanan anggaran waktu pada level yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Lebih lanjut hasil studi mereka mengindikasikan tekanan anggaran waktu yang dirasakan berhubungan positif dengan perilaku audit disfungsional. Penelitian Lightner *et al.*, (1982) difokuskan untuk menginvestigasi perilaku URT dan faktor-faktor yang berhubungan dengan perilaku tersebut. Perilaku URT diukur dengan meminta responden menunjukkan seberapa sering mereka dapat memenuhi anggaran waktu jika mereka melaporkan seluruh waktu yang digunakan untuk pelaksanaan audit. Hasil studi mereka menunjukkan lebih dari 63 persen responden melakukan tindakan URT. Faktor utama yang mendorong perilaku tersebut adalah anggaran waktu yang ketat. Hasil temuan mereka mengindikasikan semakin sulit anggaran waktu dicapai, maka semakin meningkat perilaku URT. Mereka juga menemukan permintaan dari supervisor untuk melakukan tindakan URT dan keyakinan individual (yaitu perilaku URT menghasilkan evaluasi kinerja personal mereka menjadi lebih baik) berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan tindakan URT.

Margheim dan Pany (1986) membangun suatu kasus hipotesis untuk menguji pengaruh kontrol kualitas, tekanan anggaran waktu dan materialitas *budget overrun* yang dirasakan auditor, dan tipe KAP terhadap perilaku audit disfungsional. Partisipan pada studi tersebut adalah auditor yang berpengalaman (dengan masa kerja di KAP lebih dari 10 tahun). Hasil studi mereka menunjukkan perilaku audit disfungsional lebih mungkin dilakukan auditor yang bekerja pada KAP *non-Big Eight* dibandingkan KAP *Big Eight*. Mereka juga menemukan auditor yang merasakan kendala anggaran waktu sebagai akibat

inefisiensi yang mereka lakukan dalam pelaksanaan program audit cenderung menanggulangnya dengan perilaku audit disfungsional. Selanjutnya hasil penelitian tersebut menunjukkan keberadaan sistem kontrol di KAP tidak berpengaruh terhadap kecenderungan melakukan perilaku audit disfungsional.

Cook dan Kelley (1988) melakukan replikasi terhadap penelitian yang dilakukan Kelley dan Seiler (1982) untuk menginvestigasi tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan audit dan cara yang ditempuh auditor untuk menanggulangnya. Hasil studi mereka menunjukkan terdapat peningkatan tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dibandingkan dengan hasil studi Kelley dan Seiler (1982) terutama pada auditor posisi level bawah (junior dan senior). Mereka juga menemukan dalam menanggulangi kendala waktu, auditor cenderung menempuh cara disfungsional (yaitu dengan melakukan RKA dan URT) dibandingkan dengan cara fungsional (meminta tambahan anggaran waktu atau bekerja lebih giat). Mereka menyimpulkan perilaku audit disfungsional cenderung meningkat sesuai dengan peningkatan tekanan anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan tugas audit.

Kelley dan Margheim (1990) menggunakan model teoritis stres-kerja untuk menginvestigasi dampak dari tekanan anggaran waktu dan beberapa variabel personalitas terhadap perilaku audit disfungsional. Mereka menemukan terdapat hubungan U-terbalik antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hasil studi mereka juga menunjukkan auditor staf lebih mungkin untuk melakukan perilaku URT ketika disupervisi oleh auditor senior yang memiliki personalitas Tipe A. Selanjutnya hasil studi tersebut menunjukkan auditor staf cenderung menghindari tindakan RKA ketika auditor senior memberikan uraian tugas secara terstruktur.

Penelitian yang dilakukan Raghunathan (1991) bertujuan untuk menyediakan analisis yang mendetail tentang luas perilaku penghentian prematur prosedur audit serta alasan yang dikemukakan auditor untuk melakukan tindakan tersebut. Raghunathan (1991) menemukan 55 persen respondennya mengakui mereka kadang-kadang melakukan tindakan penghentian prematur prosedur audit, dan prosedur audit yang cenderung diabaikan adalah pengujian pengendalian intern, review pekerjaan internal auditor dan analitikal review. Selanjutnya dia menemukan alasan utama yang dikemukakan responden (auditor) untuk melakukan penghentian prematur prosedur audit adalah; tahapan audit berisiko rendah, kendala anggaran waktu dan faktor kebosanan auditor. Hasil penelitian tersebut juga menunjukkan auditor pada posisi level bawah lebih rentan melakukan tindakan penghentian prematur prosedur audit.

McNair (1991) melakukan pendekatan kualitatif untuk menginvestigasi efek kompetisi yang ketat pada pasar jasa audit terhadap efektivitas sistem pengendalian manajemen di KAP. Dia membangun suatu model sistem kontrol manajemen dalam KAP dan berpendapat bahwa lingkungan, struktur organisasi, strategi manajerial dan teknologi berpengaruh terhadap sistem kontrol manajemen KAP yang pada giliran berikutnya berdampak pada seleksi dan pelatihan/training personal KAP, desain tugas, anggaran waktu, kebijakan KAP dan sistem penghargaan (*reward system*). McNair (1991) menyimpulkan manajemen KAP mengatasi dilema kualitas-biaya audit pada individu auditor melalui penggunaan anggaran waktu, norma efisiensi dan struktur yang kaku. Hasil penelitian tersebut menunjukkan sistem pengendalian manajemen yang diterapkan KAP mendorong individu auditor melakukan kompromi atas kualitas dan biaya audit dalam pelaksanaan program audit

Ponemon (1992) melakukan studi eksperimen untuk menginvestigasi dampak tekanan anggaran waktu terhadap perilaku URT. Partisipan penelitian terdiri dari 88 auditor dari KAP berskala nasional. Ponemon (1992) menugaskan subyek (auditor) pada grup kontrol (tidak ada anggaran waktu) dan grup perlakuan (anggaran waktu ketat). Setiap subyek ditugaskan untuk menyelesaikan rekonsiliasi bank tanpa ada supervisi. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan auditor dalam kondisi tekanan anggaran waktu cenderung melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan prosedur audit, terutama jika kesadaran moral auditor rendah.

Willet dan Page (1996) melakukan survei terhadap auditor pemula yang bekerja pada KAP di Inggris untuk menginvestigasi pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku audit disfungsional. Hasil studi mereka menunjukkan 70 persen responden pernah melakukan praktik “*irregular auditing*”. Hasil penelitian Willet dan Page (1996) menunjukkan 60 persen dari responden menyatakan kendala anggaran waktu merupakan suatu faktor utama yang mendorong auditor melakukan perilaku audit disfungsional. Faktor lainnya adalah tahapan audit yang dipersepsikan tidak penting, dan faktor kebosanan dalam melaksanakan proses audit. Hasil penelitian mereka juga menunjukkan tidak terdapat perbedaan persepsi auditor yang bekerja di KAP besar dan di KAP kecil atas pengaruh kendala anggaran waktu terhadap perilaku audit disfungsional.

Otley dan Pierce (1996a) menguji anteseden dan konsekuensi tekanan anggaran waktu. Responden mereka adalah auditor senior yang bekerja pada KAP yang termasuk *Big-Six* di Irlandia. Tekanan anggaran waktu dioperasionalkan dengan ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan auditor dalam pelaksanaan program audit. Hasil studi Otley dan Pierce (1996a) menunjukkan terdapat hubungan linier antara tekanan anggaran waktu yang dirasakan (ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan) dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Mereka juga menemukan fee dari klien, program audit dan partisipasi dalam penyusunan anggaran waktu audit berpengaruh terhadap ketercapaian anggaran waktu yang dirasakan dalam pelaksanaan program audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Malone dan Robert (1996) difokuskan untuk menguji faktor-faktor yang berhubungan dengan perilaku RKA. Variabel-variabel yang diuji meliputi karakteristik personal (*locus of control*, harga diri dan kebutuhan untuk restu), karakteristik profesional (komitmen organisasional, komitmen profesional dan keinginan untuk berpindah), kontrol kualitas, prosedur review, hukuman terhadap auditor yang melakukan tindakan RKA dan tekanan anggaran waktu. Mereka menemukan bahwa kontrol kualitas, prosedur review, dan hukuman terhadap praktek melakukan RKA berhubungan terbalik pada perilaku RKA. Berbeda dengan hasil-hasil penelitian sebelumnya, mereka menemukan pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku RKA tidak signifikan. Sebagai tambahan, temuan mereka menunjukkan pengaruh karakteristik personalitas dan profesional terhadap perilaku RKA tidak signifikan.

Otley dan Pierce (1996b) menguji dampak sistem kontrol terhadap perilaku audit disfungsional pada auditor yang bekerja pada KAP yang termasuk *Big-Six* di Irlandia. Mereka menggunakan analisis regresi berganda untuk mengkonstruksikan suatu model untuk menjelaskan perilaku audit disfungsional. Variabel independen pada penelitian tersebut meliputi; penekanan anggaran waktu (*budget emphasis*), ketercapaian anggaran waktu, gaya kepemimpinan supervisor (*leadership consideration dan leadership structure*), komitmen organisasional dan komitmen profesional. Hasil studi mereka menunjukkan penekanan anggaran waktu, ketercapaian anggaran, pertimbangan kepemimpinan (*leadership consideration*) dan struktur kepemimpinan (*leadership*

structure) berpengaruh signifikan terhadap perilaku audit disfungsional. Sedangkan komitmen organisasional dan profesional ditemukan tidak berpengaruh signifikan.

Akers, Horngren, dan Eaton (1998) melakukan survei untuk mengetahui frekuensi perilaku URT yang dilakukan auditor dalam lingkungan audit. Mereka melakukan survei terhadap 224 auditor yang bekerja pada KAP regional dari seluruh level. Hasil penelitian mereka mengindikasikan, mayoritas responden (71%) melakukan URT. Alasan responden untuk melakukan tindakan URT dimotivasi keinginan mereka untuk; (1) memperoleh evaluasi kinerja periodik yang lebih baik, (2) dipandang atasan memiliki kompetensi yang tinggi, dan (3) mendapat promosi.

Anderson-Gough *et al.*, (2001) melakukan pendekatan kualitatif untuk menginvestigasi dampak anggaran waktu audit terhadap perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Sampel penelitian tersebut adalah auditor staf dan senior yang bekerja di KAP yang tergolong *Big-Six* di Inggris. Mereka menemukan auditor staf dan senior merasa khawatir dengan pelaksanaan tugas audit yang melampaui anggaran waktu. Anderson-Gough *et al.*, (2001) menyimpulkan terdapat kultur pada KAP *Big-Six* di Inggris yang menggariskan pemenuhan anggaran waktu merupakan hal yang penting untuk dicapai auditor dalam pelaksanaan prosedur audit, yang pada giliran berikutnya mendorong auditor melakukan tindakan URT.

Herrbach (2001) melakukan survei terhadap 170 auditor yang bekerja pada KAP yang tergolong *Big Sixth* di Perancis. Herrbach (2001) menguji hubungan antara elemen-elemen kontrak psikologis yaitu kontrak psikologis antara auditor dengan KAP (meliputi gaji, *traveling*, kenyamanan kerja, promosi), komitmen organisasional afektif, dan kontrol mutu dengan perilaku RKA. Dengan menggunakan analisis model persamaan struktural, Herrbach (2001) menemukan elemen-elemen kontrak psikologis yang berkaitan dengan aspek profesional auditing, dan proses review mutu berhubungan signifikan dengan perilaku RKA. Herrbach (2001) menemukan komitmen organisasi afektif tidak berpengaruh pada perilaku RKA. Hasil penelitian ini menunjukkan auditor yang merasakan kontrak psikologis dipenuhi oleh KAP cenderung menghindari perilaku RKA. Selanjutnya semakin efektif proses review mutu yang dirasakan, maka semakin kecil kemungkinan auditor melakukan perilaku RKA.

Akers dan Eaton (2003) melakukan penelitian untuk menginvestigasi apakah gender berpengaruh terhadap perilaku URT dan karakteristik individu auditor yang melakukan URT. Penelitian mereka dilakukan dengan metode survei kepada auditor yang bekerja di KAP regional. Hasil analisis menunjukkan tidak terdapat perbedaan signifikan persepsi auditor perempuan dan laki-laki terhadap perilaku URT. Mereka juga menemukan auditor yang melakukan tindakan URT lebih peduli (*concern*) atas penghargaan (*reward*) personal yang diharapkan dengan melakukan tindakan URT dibandingkan implikasi etis dari tindakan tersebut.

Coram *et al.*, (2003) melakukan survei pada auditor staf dan senior yang bekerja pada KAP di Australia. Mereka fokus pada persepsi auditor tentang hubungan tekanan anggaran waktu dengan perilaku RKA. Mereka menemukan auditor yang menjadi responden mereka mengalami tekanan anggaran waktu pada level yang tinggi yaitu lebih dari 50% responden mengatakan bahwa anggaran waktu audit yang dialokasikan untuk tugas audit yang mereka lakukan hanya "kadang-kadang" mencukupi. Mayoritas responden pada penelitian tersebut mempersepsikan kolega atau sejawat mereka melakukan tindakan RKA dalam pelaksanaan prosedur audit. Hampir 63 persen responden mengakui mereka melakukan perilaku RKA dengan frekuensi kadang-kadang. Coram *et al.*, (2003)

menyimpulkan faktor yang mendorong auditor melakukan tindakan RKA adalah risiko prosedur audit yang diabaikan rendah, dan kendala anggaran waktu dalam pelaksanaan prosedur audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2004) menginvestigasi hubungan variabel-variabel sistem kontrol dengan perilaku audit disfungsional. Mereka melakukan survei terhadap auditor junior dan senior pada KAP yang termasuk *Big Four* di Irlandia. Mereka menemukan tekanan waktu (kombinasi antara anggaran waktu dan batas waktu) dan evaluasi kinerja (diintegrasikan melalui gaya kepemimpinan dan evaluasi kinerja) berhubungan signifikan dengan perilaku audit disfungsional. Hasil penelitian ini mengindikasikan semakin meningkat tekanan waktu yang dirasakan, maka semakin meningkat kecenderungan auditor melakukan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

Coram *et al.* (2004) melakukan studi eksperimen untuk menguji interaksi antara tekanan anggaran waktu dengan risiko salah saji. Hasil penelitian mereka menunjukkan auditor cenderung melakukan perilaku RKA ketika tekanan anggaran waktu pada level yang tinggi. Selain itu, mereka menemukan terdapat interaksi antara tekanan anggaran waktu dengan risiko salah saji. Hasil penelitian mereka mengindikasikan dalam kondisi tekanan anggaran waktu, auditor cenderung melakukan perilaku RKA ketika risiko salah saji dipersepsikan rendah.

Penelitian-penelitian mengenai perilaku audit disfungsional pada auditor yang bekerja di KAP di Indonesia masih jarang dilakukan. Heriningsih (2002) menginvestigasi apakah terdapat prioritas penghentian prosedur audit yang dilakukan auditor, dan apakah faktor-faktor situasional (tekanan anggaran waktu, materialitas, dan risiko audit) berdampak terhadap keputusan auditor untuk menghentikan prosedur audit secara prematur. Heriningsih (2002) melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di Pulau Jawa. Heriningsih (2002) menemukan terdapat urutan prioritas tahapan prosedur audit yang dihentikan secara prematur, dan tekanan anggaran waktu, materialitas dan risiko audit berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan penghentian prematur atas prosedur audit.

Basuki dan Mahardani (2006) menguji pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap perilaku penghentian prematur atas prosedur audit dan URT. Mereka melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di Surabaya. Hasil studi mereka menunjukkan tekanan anggaran waktu berpengaruh positif signifikan terhadap perilaku URT, namun mereka menemukan pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap penghentian prematur prosedur audit tidak signifikan. Weningtyas *et al.* (2006) mereplikasi dan memperluas penelitian Heriningsih (2002) dengan menambah variabel variabel kontrol mutu dan prosedur review dalam menjelaskan penghentian prematur prosedur audit. Mereka melakukan survei terhadap auditor yang bekerja pada KAP di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil studi mereka menunjukkan terdapat urutan prioritas atas prosedur audit yang dihentikan secara prematur, dan variabel-variabel tekanan anggaran waktu, materialitas, risiko audit, dan kontrol mutu dan prosedur review yang dirasakan auditor berpengaruh terhadap keputusan auditor melakukan penghentian prematur atas prosedur audit.

Bukti empiris dari hasil-hasil penelitian terdahulu yang diuraikan di atas menunjukkan keberadaan perilaku audit disfungsional dalam praktik. Hasil penelitian-penelitian tersebut juga menunjukkan kendala anggaran waktu merupakan faktor utama yang mendorong auditor melakukan tindakan audit disfungsional (misalnya; Rhode 1978;

Alderman dan Deitrick, 1982; Kelley dan Seiler, 1982; Margheim dan Pany, 1986; Coram *et al.*, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Selain kendala anggaran waktu, faktor-faktor lainnya yang ditemukan berpengaruh terhadap perilaku RKA meliputi; posisi auditor di KAP, ukuran atau tipe KAP, area audit yang diuji, pentingnya tahapan audit yang dipersepsikan, gaya kepemimpinan supervisor, kontrol mutu di KAP, dan kontrak psikologis antar auditor dengan KAP.

Kelley dan Seiler (1982) dan Cook dan Kelley (1988) menemukan auditor pada posisi level bawah (junior dan senior) lebih cenderung melakukan perilaku RKA dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Temuan yang mirip dilaporkan Raghunathan (1991) yang menemukan auditor pada posisi level bawah lebih rentan melakukan penghentian prematur prosedur audit. Hasil studi eksperimen yang dilakukan Margheim dan Pany (1986) mengindikasikan perilaku RKA lebih mungkin terjadi pada KAP kecil (*Non-Big Eight*) dibandingkan dengan KAP besar (*Big-Eight*). Namun hasil-hasil penelitian dengan metode survei menunjukkan perilaku RKA juga terjadi pada KAP besar (misalnya; Willet dan Page, 1996; Otley dan Pierce, 1996a; Herrbach, 2001; Coram *et al.*, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004). Rhode (1978) dan Alderman dan Deitrick (1982) menemukan prosedur audit yang cenderung diabaikan atau dihentikan secara prematur adalah pengujian internal kontrol dan prosedur audit yang dipersepsikan auditor tidak penting (yaitu dipersepsikan memiliki risiko rendah).

Kelley dan Margheim (1990) menemukan auditor junior cenderung menghindari perilaku RKA ketika auditor senior memberi uraian tugas yang terstruktur. Temuan yang mirip dilaporkan Otley dan Pierce (1996a) yang menemukan gaya kepemimpinan atasan berpengaruh terhadap perilaku RKA. Margheim dan Pany (1986) menemukan keberadaan kontrol mutu di KAP tidak berpengaruh terhadap kecenderungan auditor melakukan perilaku RKA. Temuan berbeda dilaporkan Malone dan Robert (1996) dan Herrbach (2001) yang menemukan kontrol mutu di KAP berpengaruh signifikan terhadap perilaku RKA. Selanjutnya Herrbach (2001) menemukan auditor yang merasakan KAP memenuhi kontrak psikologis yaitu kontrak antar auditor dan KAP (meliputi gaji, *traveling*, kenyamanan kerja, promosi) cenderung menghindari perilaku RKA.

Faktor-faktor lainnya yang ditemukan berpengaruh terhadap perilaku URT meliputi; posisi auditor di KAP, ukuran dan tipe KAP, tekanan dari atasan, keyakinan dan nilai-nilai etis yang dimiliki individu auditor, dan kesadaran moral. Kelley dan Seiler (1982) dan Cook dan Kelley (1988) menemukan auditor pada posisi level bawah (junior, senior) lebih cenderung melakukan perilaku URT dibandingkan dengan auditor pada posisi level atas (manajer dan partner). Hasil penelitian dengan metode eksperimen yang dilakukan Margheim dan Pany (1986) menemukan auditor yang bekerja pada KAP kecil (*Non-Big Eight*) lebih mungkin melakukan perilaku URT dibandingkan dengan auditor yang bekerja pada KAP besar (*Big-Eight*). Namun hasil-hasil penelitian dengan metode survei menunjukkan perilaku URT terjadi pada KAP besar (misalnya; Otley dan Pierce, 1996a,b; Anderson-Gough *et al.*, 2001; Pierce dan Sweeney, 2004).

Permintaan atasan untuk melakukan tindakan URT secara eksplisit maupun implisit mendorong auditor melakukan perilaku URT (Lightner *et al.*, 1982). Hasil penelitian Lightner *et al.* (1982) juga menemukan bukti yang menunjukkan keyakinan individu auditor atas tindakan URT berpengaruh terhadap perilaku URT. Auditor yang meyakini bahwa tindakan URT dapat menghasilkan evaluasi kinerja personel mereka yang lebih baik, cenderung melakukan perilaku URT. Kelley dan Margheim (1990) menemukan auditor junior kecil kemungkinannya melakukan perilaku URT ketika disupervisi auditor

senior yang memiliki personalitas Tipe A. Selanjutnya hasil studi eksperimen yang dilakukan Ponemon (1992) menunjukkan dalam kondisi tekanan anggaran waktu, auditor yang memiliki kesadaran moral rendah cenderung melakukan perilaku URT dalam pelaksanaan prosedur audit.

PENUTUP

Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat ancaman terhadap kualitas audit sebagai akibat perilaku disfungsional auditor dalam pelaksanaan audit. Perilaku tersebut berpengaruh secara langsung ataupun tidak langsung terhadap kualitas audit. Hasil penelitian terdahulu juga menunjukkan bahwa faktor utama yang mendorong auditor melakukan tindakan tersebut adalah keterbatasan waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan program audit. Hal ini tentu merupakan suatu keprihatinan, khususnya bagi profesi akuntan publik dalam mewujudkan kualitas audit.

Meskipun telah banyak penelitian yang dilakukan dalam area ini, tetapi masih terbatas pengetahuan tentang pengaruh interaksi faktor-faktor individual dan situasional terhadap kecenderungan auditor dalam pelaksanaan program audit. Untuk itu penelitian mendatang dapat dilakukan dengan menguji secara serentak pengaruh karakteristik individual dengan situasional terhadap kecenderungan auditor melakukan perilaku audit disfungsional. Selain itu, menarik juga diteliti apakah terdapat perbedaan perilaku disfungsional auditor pada KAP besar dan kecil.

DAFTAR RUJUKAN

- Akers, M. D., and Eaton, T. V. (2003). Underreporting of Chargeable Time: The Impact of Gender and Characteristic of Underreporters. *Journal of Managerial Issues*. Vol. XV. (1). pp. 82-89.
- , Horngren, C. T., and Eaton, T.V. (1998). Underreporting of Chargeable Time: A Continuing Problem for Public Accounting Firms. *The Journal of Applied Business Research*. Vol. 15. (1). pp. 13-20.
- Alderman, C.W., and Deitrick, J.W. (1982). Auditor's Perceptions of Time Budget Pressure and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol 1 No.2, pp. 54-58.
- Andershon-Gough, F., Grey, C., and Robson, K. (2001). Test of Time: Organisational Time-Reckoning and the Making of Accountant in Two Multi-National Accounting Firms". *Accounting, Organization and Society*. Vol. 26. pp. 99-122.
- Basuki dan Mahardani, Y. K. (2006). Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu terhadap Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya", *Jurnal Maksi*. Vol 6, (2), pp. 203-223.
- Choo, F., (1986). Job Stress, Job Performance, and Auditor Personality Characteristics, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5 (2), pp. 17-34.
- Cook, E. and Kelley, T. (1988). Auditor Stress and Time Budgets, *The CPA Journal*, Vol. 58, (7), pp. 83-86.
- Coram, P., Juliana, Ng, J., and Woodliff, D. (2003). A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors, *Australian Accounting Review*, Vol. 13 (1), pp. 38-45.

- DeZoort, F. T. (1998). Time Pressure Research in Auditing: Implications for Practice. *The Auditor's Report*. Vol. 22. (1). pp. 11-14.
- , and Lord, A. T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research In Accounting. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 16. pp. 28-65.
- Heriningsih, S. (2002). Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit: Sebuah Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik. *Wahana*, Vol 2, pp. 111-122.
- Herrbach, O. (2001). Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract. *European Accounting Review*. Vol. 10 (4). pp. 787-802.
- Ikatan Akuntan Indonesia, (2001), *Standar Profesional Akuntan Publik*, IAI, Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Irawati, Y., Petrolina, A.T., dan Mukhlisin. (2005). Hubungan Karakteristik Personal Auditor Terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku Dalam Audit. *Simposium Nasional Akuntansi VIII di Solo*.
- Kelley, T. and Margheim, L. (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variabel on Dysfunctional Behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol 9. (2). pp. 21-41.
- , and Seiler, R. E. (1982). Auditor Stress and Time Budget. *The CPA Journal*, December. pp. 24-34.
- Lightner, S.S., Adams, S, and Lightner, K. (1982). The Influence of Situational, Ethical and Expentancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior. *Auditing: Journal of Practice and Theory*. Vol. 2. pp. 1-12.
- Malone, C.F., and Robert, R. W. (1996). Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 15. (2): pp. 49-64.
- Margheim, L., and Pany K. (1986). Quality Control, Prematur Sign-off and Underreporting of Time: Some Empirical Findings, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5. (2). pp. 50-63.
- Maryanti, P, (2005). Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfungsional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Individual Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jawa). *Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi*, Vol 5. (2). pp. 213-225.
- McNair, C.J. (1991). Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 16 (7). pp. 635-653.
- Otley, D. T., and Pierce, B. J. (1996a). Audit Time Budget Pressure: Consequence and Antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 9 (1). pp. 31-58.
- Pierce, B, and Sweeney, B. (2004). Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation. *European Accounting Review*. Vol. 13. (1). pp. 415-441.
- Raghunathan, B. (1991). Premature Signing-Off of Auditor Procedure an Analysis. *Accounting Horizon*. Vol. 5. (2). pp. 71-79.
- Willet, C., and Page M. (1996). A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants, *British Accounting Review*, Vol. 28, pp. 101-120.