

Jurnal Ilmiah Berkala Enam Bulanan ISSN 1410 - 1831

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 14 Nomor 1, Januari 2009

RENI OKTAVIA

*An Empirical Research on an Efficiency of Financial Performance
on Local Governance in Indonesia*

SUDRAJAT

Pengaruh Desentralisasi Fiskal Terhadap Pelayanan Publik
dan Efisiensi Penggunaan Dana APBD pada Kabupaten/Kota
di Propinsi Lampung

LIZA ALVIA

Kajian Teoritis *Value Relevance* Informasi Akuntansi
(Berdasarkan Hasil Survey IFAC)

HARSONO EDWIN PUSPITA

IMAM TEGUH SUYONO

*Comparative Analysis of Good Corporate Governance (GCG)
between Sharia Banking and Conventional Banking*

FARICHAH

Hubungan antara Pertumbuhan Perusahaan dan Manajemen Laba

KIAGUS ANDI

Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan
Informasi Sosial dalam Laporan Tahunan pada Perusahaan pada
Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI)

RINDU RIKA GAMAYUNI

Berbagai Alternatif Model Prediksi Kebangkrutan

NURDIONO

Sejarah Audit Sektor Publik, Procurement, dan Dinamika Anggaran

Diterbitkan oleh:

FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS LAMPUNG

Jurnal Ilmiah Berkala Enam Bulanan ISSN 1410 - 1831

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Penanggung Jawab:

Einde Evana

Ketua Penyunting:

Tri Joko Prasetyo

Penyunting Pelaksana:

Agrianti Komalasari

Dewi Sukmasari

Lindrianasari

Retno Yuni Nur Susilowati

Penyunting Ahli/Mitra Bestari:

Zaki Baridwan

Universitas Gadjah Mada

Gudono

Universitas Gadjah Mada

Hiro Tugiman

Universitas Padjadjaran

Indra Wijaya

Universitas Gadjah Mada

Mahatma Kufepaksi

Universitas Lampung

Ratna Septiyanti

Universitas Lampung

Susi Sarumpaet

Universitas Lampung

Anggota Administrasi/Tata Usaha:

Yana Suryana

Alamat Redaksi/Penerbit:

Redaksi Jurnal Akuntansi dan Keuangan

Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi

Universitas Lampung

Jalan Prof. Sumantri Brojonegoro No. 1, Gedong Meneng

Bandar Lampung 35145

Telp. (0721) 705903, Fax. (0721) 705903

e-mail: jak_unila@yahoo.com

Frekuensi terbit: enam bulanan

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 14 Nomor 1, Januari 2009

Redaksi	i
Daftar Isi	ii
RENI OKTAVIA <i>An Empirical Research on an Efficiency of Financial Performance on Local Governance in Indonesia.....</i>	1-11
SUDRAJAT Pengaruh Desentralisasi Fiskal Terhadap Pelayanan Publik dan Efisiensi Penggunaan Dana APBD pada Kabupaten/Kota di Propinsi Lampung.....	13-24
LIZA ALVIA Kajian Teoritis Value Relevance Informasi Akuntansi (Berdasarkan Hasil Survey IFAC).....	25-37
HARSONO EDWIN PUSPITA IMAM TEGUH SUYONO <i>Comparative Analysis of Good Corporate Governance (GCG) between Sharia Banking and Conventional Banking</i>	39-49
FARICHAH Hubungan antara Pertumbuhan Perusahaan dan Manajemen Laba.....	51-64
KIAGUS ANDI Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Informasi Sosial dalam Laporan Tahunan pada Perusahaan pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta.....	65-74
RINDU RIKA GAMAYUNI Berbagai Alternatif Model Prediksi Kebangkrutan	75-88
NURDINO Sejarah Audit Sektor Publik, Procurement dan Dinamika Anggaran.....	89-102

SEJARAH AUDIT SEKTOR PUBLIK, *PROCUREMENT* DAN DINAMIKA ANGGARAN

Nurdiono⁸

ABSTRACT

Jensen, 2005 found evidence that the city government level to deal with the cost of a higher agency (principal-agent relationships are positioned to be principal politicians, and bureaucrats are agents), and the city government who rely on auditors to reduce these costs are likely to have an audit of procurement practices developed well. Researchers also found evidence that the audit procurement practices developed well (and the individual element procurement audits) related to the recruitment of auditors that the high level of industry experience. Finally, the researchers found evidence to suggest that such practices have a minimal impact on the combined audit fees; however, the individual elements of audit procurement-related audit fee.

Ettredge 2008 research results, this study contributes to auditing literature and the budget in several ways. First, research in the audit setting that recognizes the characteristics of endogenous-budget and performance rarely found. Second, although research on important budget and performance management in all settings, this study particularly interesting in setting audit, which shows the influence of social-performance. Third, budget ratcheting theory has not been tested adequately, and the finding of asymmetric ratcheting is still rare. Fourth, in particular, the researchers tested the response to the behavior of subordinates, budget management, and suspect that the audit team will react to the variance asymmetry previous period

Keywords: Audit, auditor, procurement, budget

A. PENDAHULUAN

Makalah ini terdiri dari 4 bagian yang membahas mengenai audit, agensi dan sejarahnya; beberapa bukti lanjutan mengenai anggaran audit negara; ulasan mengenai masalah audit sektor publik; peranan procurement audit dalam kualitas dan fee audit terhadap biaya agensi pada sektor publik; dan dinamika anggaran audit. Selama ini belum ada teori yang menspesifikasi determinan anggaran audit pemerintah (Mills, 1989). Namun, pemahaman tentang alasan mengapa negara memperluas pengeluaran untuk audit dan mengapa pengeluaran tersebut bervariasi di berbagai negara, sangat berguna dalam menjawab pertanyaan normatif yang terkait dengan kebijakan pengaturan. Dalam penelitian Mills 1989 ini peneliti memperluas penelitian sebelumnya (Baber, 1983) tidak hanya dengan memperluas hubungan *principal*-agen ke tahap kedua (dimana politikus menjadi *principal*, dan birokrat adalah agennya), tapi juga dengan menguji efek dari mekanisme monitoring alternatif dan budaya sosial

Salah satu penelitian yang paling penting tentang audit adalah penelitian Watts dan Zimmerman (1981, 1983). Tujuan utama mereka adalah untuk menantang pernyataan umum bahwa audit independen merupakan fenomena yang lebih modern dan produk dari mandat pemerintah. Untuk menyelesaikan tugas tersebut, mereka menelusuri

⁸ Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Lampung

perkembangan organisasi bisnis Inggris di masa lalu selama lebih dari 600 tahun, dengan menggunakan penelitian historis terdahulu mengenai serikat dagang, perusahaan *Merchant Adventurer*, dan perusahaan modal gabungan. Kesimpulan utama mereka adalah bahwa dalam absennya peraturan, audit dikembangkan dalam hubungan bisnis masa lalu dikarenakan nilai intrinsiknya sebagai alat pengawasan bagi semua pihak yang mengikat kontrak: "Bukti ini konsisten dengan hipotesis bahwa ketentuan kontrak efisien yang meminimalkan biaya agensi mencakup pengawasan; dan tidak konsisten dengan penjelasan bahwa audit independen-perusahaan merupakan konsekuensi dari undang-undang sekuritas dan perusahaan" (Mills, 1989).

Sementara itu, organisasi profesi terus menekankan *procurement* audit sebagai suatu cara untuk meningkatkan kualitas audit dan memenuhi kebutuhan organisasi. Jensen, 2005 melakukan penelitian dengan menggunakan sampel 228 lembaga pemerintah, peneliti menemukan bukti bahwa pemerintah kota berhadapan dengan level biaya agensi yang lebih tinggi, dan pemkot yang bergantung pada auditor eksternal untuk mengurangi biaya tersebut cenderung memiliki praktik *procurement* audit yang terbangun dengan baik. Peneliti juga menemukan bukti bahwa praktik *procurement* audit yang terbangun dengan baik (dan elemen *procurement* audit individu) berhubungan dengan perekrutan auditor yang level pengalaman industrinya tinggi. Terakhir, peneliti menemukan bukti yang menunjukkan bahwa praktik seperti itu memiliki pengaruh gabungan yang minim pada fee audit; namun, elemen *procurement* audit individu berhubungan dengan fee audit.

Penelitian sebelumnya, yang menginvestigasi beberapa kemungkinan di atas, menemukan bahwa tekanan anggaran waktu berhubungan dengan penurunan efektivitas audit (McDaniel 1990), dan bahwa beberapa auditor menerima bukti yang meragukan, bahkan dalam situasi beresiko tinggi (Coram dkk. 2000). Auditor senior percaya bahwa tekanan anggaran yang berkelanjutan dapat mengarah pada perilaku yang membahayakan kualitas, dan bahwa perilaku seperti ini sulit dideteksi dan tidak dilarang secara efektif oleh perusahaan (Sweeney dan Pierce 2006). Sementara, bukti yang anekdot menunjukkan bahwa perusahaan audit AS pada periode pasca- Sarbanes-Oxley lebih memberi penekanan pada penyelesaian pekerjaan yang tepat waktu, daripada pencapaian anggaran.

B. PEMBAHASAN

Audit, Agensi, dan Sejarah

Para peneliti akademis mempertanyakan kebutuhan akan efisiensi dari penerapan kewajiban audit. Landasan utama argumen ini, yang disebut sebagai hipotesis *stewardship* (pengawasan), sangat populer. Hipotesis ini menyatakan bahwa audit merupakan bagian dari teknologi efisien perusahaan, dan dikarenakan manfaatnya bagi semua pihak, audit akan tetap ada dalam keabsenan peraturan yang mewajibkannya. Pemegang saham dan kreditur menilai kemampuan pengawasan-dari audit, dan manajer memperoleh manfaat dari pengawasan kinerja yang dijalankan oleh auditor independen. Agen merupakan pihak yang paling menikmati manfaat dari pengawasan seperti itu, sehingga mereka meminta agar ketentuan audit dimasukkan dalam kontrak jabatan, yang secara hukum dianggap

memaksa. Audit memperoleh pengaruh ini dengan menurunkan masalah insentif, dan pada gilirannya meningkatkan nilai perusahaan (Wallace, 1985, p. 20) dalam Mills, 1989.

Materi historis menjadi sumber bukti empiris yang penting untuk menguji atau memperkuat berbagai atribut hipotesis *stewardship* (pengawasan). Ada dua faktor yang berperan dalam perkembangan ini. Pertama, agensi dan audit bukan merupakan fenomena yang murni modern. Hubungan agensi atau *stewardship* telah diamati sepanjang sejarah (Wallace, 1985, p. 18; Walsh dan Stewart, 1986; Mills, 1988); ini membuat penelitian *archival* dalam area ini sangat mungkin. Penelitian seperti ini telah menjadi kebutuhan. Dengan karakteristik ekonomi barat modern yang tidak teratur, terbukti sulit untuk mengumpulkan bukti empiris yang lebih banyak terkait eksistensi dan kecukupan insentif pasar bagi data audit.

Peneliti akuntansi sekarang bervariasi dalam investigasi mereka terhadap bukti historis yang relevan. Salah satunya penelitian yang paling penting adalah penelitian Watts dan Zimmerman (1981, 1983). Tujuan utama mereka adalah untuk menantang pernyataan umum bahwa audit independen merupakan fenomena yang lebih modern dan produk dari mandat pemerintah. Untuk menyelesaikan tugas tersebut, mereka menelusuri perkembangan organisasi bisnis Inggris di masa lalu selama lebih dari 600 tahun, dengan menggunakan penelitian historis terdahulu mengenai serikat dagang, perusahaan *Merchant Adventurer*, dan perusahaan modal gabungan. Kesimpulan utama mereka adalah bahwa dalam absennya peraturan, audit dikembangkan dalam hubungan bisnis masa lalu dikarenakan nilai intrinsiknya sebagai alat pengawasan bagi semua pihak yang mengikat kontrak: "Bukti ini konsisten dengan hipotesis bahwa ketentuan kontrak efisien yang meminimalkan biaya agensi mencakup pengawasan; dan tidak konsisten dengan penjelasan bahwa audit independen-perusahaan merupakan konsekuensi dari undang-undang sekuritas dan perusahaan" (Mills, 1989).

Swanson dan Gardner (1988) menyajikan bukti historis tambahan yang mendukung temuan di atas. Tujuan mereka adalah untuk menguji perkembangan konsep dan prosedur akuntansi dalam entitas nirlaba masa lalu. Subjek penelitian mereka adalah badan amal keagamaan yang terkemuka di Inggris pada abad ke-18, *United Society for the Propagation of the Gospel*. Mereka menyimpulkan bahwa audit muncul di dalam masyarakat "sebagai hasil dari kebutuhan internal, bukannya tekanan hukum" dan bahwa hipotesis *stewardship* (pengawasan) "juga dapat digeneralisasi dalam penelitian yang menggunakan organisasi keagamaan dan amal".

Dalam menguji lingkungan pengaturan, harus diingat bahwa seperti halnya undang-undang yang bukan merupakan satu-satunya bentuk hukum, undang-undang sekuritas bukan merupakan satu-satunya alat pengaturan. Intervensi pemerintah dalam proses akuntansi dan audit mungkin tetap ada, namun dalam bentuk lain. Tipe utama ketetapan hukum dalam tradisi Barat adalah adat istiadat, *teladan* yudisial, interpretasi hukum, dan undang-undang. Menurut Watson (1988, pp. 36-40), undang-undang merupakan bentuk yang kurang berpengaruh di antara keempat tipe di atas, dalam perkembangan hukum perdata, hukum pidana, dan hukum dagang di sepanjang sejarah. Dalam keabsenan undang-undang komprehensif, opini hukum menjadi tipe yang paling

berpengaruh pada perkembangan hukum kontinental, sampai periode modern. Penelitian mengenai perilaku pengaturan masa lalu tidak hanya harus memperhitungkan undang-undang, namun juga bentuk-bentuk ketetapan hukum lain, khususnya *ketetapan yuridis*.

Dua Tradisi Hukum

Penekanan pada keadilan ini menimbulkan pengaruh yang sangat besar pada perkembangan negara-negara di Eropa Barat. Menurut opini Strayer, "negara didasarkan pada hukum dan ada untuk menyelenggarakan hukum. Penguasa dibatasi secara moral (dan politik) oleh hukum, dan hukum Eropa bukan hanya hukum pidana, seperti di kebanyakan wilayah lain; hukum Eropa juga mengatur hubungan keluarga dan bisnis, serta kepemilikan dan penggunaan properti. Tidak ada masyarakat lain dimana pengacara memainkan peranan yang begitu penting" (1970, pp. 23-4) dalam (Mills, 1989).

Undang-Undang Pelaporan

Tujuan surat perintah adalah untuk mewajibkan akuntansi, yang merupakan pengujian transaksi *stewardship* agen. Surat perintah didesain sebagai perbaikan jika agen menolak atau gagal memberikan laporan secara pribadi kepada *principalnya*. Surat perintah pelaporan merupakan suatu variasi *praecipe* (surat perintah mengenai hak) yang memerintahkan terdakwa *quod reddat rationabilem computum suum de tempore quo fuit ballivus suus*. "untuk memberikan laporan mengenai tuntutan dari periode dimana ia mengelola gugatan tersebut. Undang-undang ini diperlukan untuk memperbaiki hubungan, ketika *rekanan* meminta laporan akuntansi dari perusahaan. Pernyataan standar dalam kasus di atas adalah bahwa terdakwa harus menyajikan laporan yang logis mengenai periode dimana ia menerima uang tuntutan, yang seharusnya menambah keuntungan" pihak tertentu (Fifoot, 1970, p. 270) dalam Mills 1989.

Watts dan Zimmerman (1981, 1983) serta Swanson dan Gardner (1998) dalam Mills 1989 mengasumsikan bahwa sebelum periode modern, audit telah diwajibkan dalam hukum. Asumsi ini sejalan dengan semua argumen berbasis sejarah yang mendukung hipotesis *stewardship* (pengawasan). Tidak diragukan, peraturan komprehensif dalam bentuk undang-undang sekuritas dan perusahaan merupakan fenomena modern dan salah satu atribut yang membedakan perilaku pengaturan modern dengan pengaturan masa lalu. Namun, bukti yang ada menunjukkan bahwa berdasarkan pengalaman Inggris, aktivitas audit pra-modern juga merupakan objek dari mandat pemerintah, meskipun dalam bentuk yang berbeda.

Beberapa Bukti Lanjutan Mengenai Determinan Anggaran Audit Negara

Marks 1987 mengidentifikasi dan mengembangkan suatu model determinan anggaran audit negara, serta menguji validitas model secara empiris. Walaupun pemerintah daerah dan negara tidak tunduk pada *mandat* audit *Securities and Exchange Commission* (SEC), negara tetap mengeluarkan dana untuk membayar auditor internal dan eksternal dalam audit keuangan, kepatuhan, dan operasional. Menurut *National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers* (NASACT, 1981), negara menganggarkan lebih dari \$238 juta pertahunnya, untuk audit. Data mengenai jumlah uang yang dibayarkan kepada auditor independen secara terpisah tidak tersedia.

Tujuan peneliti Marks 1989 adalah untuk mengidentifikasi hubungan dan insentif yang mempengaruhi jumlah sumber daya yang dianggarkan untuk audit dalam keabseanan regulasi SEC. Seperti yang ditegaskan oleh Jensen (1983) dalam Marks 1987, jawaban yang tepat untuk pertanyaan normatif tentang kebijakan (misalnya, apakah audit pemerintah harus bersifat wajib) sangat tergantung pada pengetahuan tentang teori positif, misalnya pemahaman tentang mengapa pemerintah menganggarkan sumber daya untuk audit secara sukarela, dan mengapa nilai pengeluaran tersebut berbeda-beda di berbagai negara. Pembahasan mengenai hubungan yang dihipotesiskan dan *hasil* empiris yang didemonstrasikan dalam penelitian ini berguna dalam mengembangkan teori positif mengenai audit sektor publik.

Stigler (1971) dalam Marks 1987 menyatakan bahwa politikus yang berharap terpilih (atau terpilih kembali) tidak dapat mengabaikan pengaruh kelompok kepentingan khusus sehingga cenderung mendukung kebijakan yang menarik bagi kelompok-kelompok tersebut. Saat terpilih, agen politik mungkin dapat mengabaikan kesepakatan pra-pemilihan tanpa rasa takut; namun, jika agen tersebut ingin terpilih kembali, biaya jangka panjang dari mengabaikan kesepakatan pra-pemilihan dirasakan tinggi karena kelompok kepentingan dapat membuat kontrak dengan kompetitor masa depan. Baber (1983) mengidentifikasi kelompok kepentingan khusus sebagai *principal* yang mengikat kontrak dengan pejabat negara terpilih untuk membagi return yang diperoleh dari jabatan yang diemban oleh pejabat tersebut. Ia menduga bahwa pejabat terpilih *menyokong* audit untuk memperlihatkan realisasi janji pra-pemilihan mereka, dan bahwa insentif untuk melakukan hal tersebut meningkat seiring makin maraknya kompetisi politik. Dalam menggambarkan determinan anggaran audit negara, Baber tidak hanya memasukkan variabel kompetisi politik, namun juga variabel-variabel lainnya seperti populasi negara, sisa hutang obligasi, ukuran legislatif, dan gaji pegawai negara. Ia menemukan bahwa variabel yang memiliki kekuatan penjelas dalam menjelaskan log anggaran audit hanya kompetisi politik dan populasi negara.

Dalam absennya teori mengenai audit sektor publik yang didefinisikan dengan baik, tidaklah mungkin untuk menjelaskan semua faktor yang mempengaruhi anggaran audit dengan sempurna. Dalam makalah ini, peneliti mengidentifikasi dan membahas hubungan dan variabel tambahan (hubungan *principal*-agen antara politikus dan *birokrat*, sumber informasi monitoring selain audit (pelaporan keuangan yang didasarkan pada GAAP, media), serta faktor-faktor institusional dan kultural) yang dapat mempengaruhi proses penyusunan anggaran audit.

Peranan Procurement Audit Dalam Mengatur Kualitas Dan Fee Audit Dalam Menyikapi Biaya Agensi Pada Sektor Publik

Pada tahun 1987, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA 1987) dan U.S. General Accounting Office (GAO 1987) sangat merekomendasikan peningkatan *procurement* audit sebagai suatu mekanisme untuk meningkatkan kualitas audit. Kedua organisasi merasa bahwa peningkatan *procurement* akan menggeser fokus proses pemilihan auditor dari fee audit ke kualitas audit, sehingga memungkinkan kesesuaian yang lebih baik di antara perusahaan audit dan klien mereka. Sementara itu, organisasi profesi terus

menekankan *procurement* audit sebagai suatu cara untuk meningkatkan kualitas audit dan memenuhi kebutuhan organisasi. Jensen, 2005 melakukan penelitian dengan menggunakan sampel 228 *lembaga pemerintah*, peneliti menemukan bukti bahwa pemerintah kota berhadapan dengan level biaya agensi yang lebih tinggi, dan pemkot yang bergantung pada auditor eksternal untuk mengurangi biaya tersebut cenderung memiliki praktik *procurement* audit yang terbangun dengan baik. Peneliti juga menemukan bukti bahwa praktik *procurement* audit yang terbangun dengan baik (dan elemen *procurement* audit individu) berhubungan dengan perekrutan auditor yang level pengalamannya industri yang tinggi. Terakhir, peneliti menemukan bukti yang menunjukkan bahwa praktik seperti itu memiliki pengaruh gabungan yang minim pada fee audit; namun, elemen *procurement* audit individu berhubungan dengan fee audit.

Penelitian Jensen 2005 ini penting untuk beberapa alasan. Sejauh pengetahuan peneliti, penelitian ini merupakan penelitian pertama yang mengidentifikasi permintaan endogen terhadap *procurement* audit – beberapa organisasi berupaya meningkatkan praktik *procurement* (dan kualitas audit) yang bebas dari campur tangan regulator. Penelitian ini juga merupakan penelitian pertama yang menginvestigasi hubungan langsung ukuran *procurement* audit, proksi kualitas audit, dan fee audit. Peneliti menggunakan metrik *ikehtisar*, kategori, dan individu untuk mendemonstrasikan berbagai strategi peningkatan *procurement*. Hasil penelitian peneliti juga menggambarkan perkembangan terkini profesi audit.

Penelitian Terkait dengan Audit Procurement

Perdebatan mengenai peranan *procurement* audit muncul ketika AICPA (1986, 1987) dan GAO (1986, 1987) mengidentifikasi hubungan antara kualitas audit yang buruk dan *procurement* audit yang buruk. Mereka mengamati bahwa organisasi yang memberikan terlalu banyak penekanan pada fee audit (dan terlalu sedikit penekanan pada kualitas audit) selama proses pemilihan auditor cenderung menerima audit yang di bawah standar. Walaupun fokus regulator adalah proses *penawaran*, AICPA dan GAO menegaskan bahwa *procurement* audit melibatkan lebih dari sekedar *penawaran* kompetitif. Secara khusus, mereka mengidentifikasi prosedur *permohonan*, penggunaan faktor teknis dalam pemilihan auditor, dan penggunaan kontrak jangka panjang, dan penggunaan perjanjian tertulis. Mereka juga menjelaskan lingkungan *procurement*, seperti penggunaan orang-orang yang lebih berkualifikasi dan/atau komite audit dalam proses *procurement*, sebagai elemen penting yang harus dipertimbangkan (Jenis, 2005).

Termotivasi oleh perdebatan di atas, Raman dan Wilson (1994) menguji data *lembaga pemerintah* tahun 1984–1987 dan menemukan bahwa pemkot yang menggunakan keempat prosedur *procurement* yang direkomendasikan memiliki suku bunga *obligasi* yang lebih rendah; ini sejalan dengan gagasan bahwa *procurement* audit yang terbangun dengan baik berperan sebagai mekanisme untuk meningkatkan kredibilitas audit. Karena model yang mereka gunakan mengontrol kualitas manajemen dan *brand* auditor, mereka menyimpulkan bahwa *procurement* dapat berperan sebagai mekanisme untuk menurunkan resiko moral hazard auditor sektor publik. Analisis yang lebih detail menunjukkan bahwa hasil penelitian Raman dan Wilson (1994) diarahkan oleh penggunaan *penawaran* kompetitif selama proses *procurement*, dan bahwa petunjuk pemilihan formal berhubungan dengan suku bunga yang lebih rendah.

Ada tiga penelitian yang menguji secara langsung hubungan antara elemen individu-*procurement* audit dengan kualitas audit dan fee audit, meskipun tidak selalu dalam konteks *procurement* audit. Abbott dan Parker (2000) menemukan bahwa perusahaan dengan komite audit yang aktif dan independen cenderung merekrut auditor yang memiliki lebih banyak pengetahuan industri (proxi tradisional bagi kualitas audit). Copley dan Doucet (1993) menemukan bahwa jumlah *penawaran* yang diterima selama proses *procurement* berhubungan dengan kualitas audit yang lebih tinggi (diukur secara objektif) dan fee audit yang lebih rendah. Namun, ketika estimasi kualitas dan fee audit simultan digunakan, penelitian sebelumnya (Copley dkk. 1994) tidak menemukan hubungan di antara jumlah *penawaran* yang diterima dan fee audit. Penelitian ini menemukan bukti bahwa penekanan yang lebih besar pada biaya (daripada kualitas) selama proses *procurement* mengarah pada fee audit yang lebih rendah. Penelitian ini menyumbangkan gagasan bahwa kualitas dan fee audit dipertimbangkan secara bersama-sama.

Meskipun tujuan utama *procurement* adalah memastikan kualitas dan/atau kuantitas (Burt dan Pinkerton 1996), beberapa penelitian menguji hubungan antara elemen individu-*procurement* audit dan fee audit. Rubin (1988) menemukan bahwa baik *penawaran* kompetitif, maupun masa *kerja* pegawai keuangan berhubungan dengan fee audit yang lebih rendah, sementara audit yang dilaksanakan selama masa sibuk cenderung memakan fee yang lebih tinggi. Ward dkk. (1994) menemukan hasil yang serupa dalam hal *penawaran* kompetitif, namun tidak menemukan hubungan di antara fee audit dan masa kerja pegawai keuangan, maupun waktu audit. Terakhir, Abbott dkk. (2003) menemukan bahwa komite audit yang independen dan berpengetahuan luas berhubungan dengan fee audit yang lebih tinggi.

Peneliti memperluas penelitian-penelitian di atas dengan memperkenalkan gagasan bahwa biaya agensi dapat berperan sebagai kekuatan yang memotivasi organisasi untuk meningkatkan praktik *procurement* audit, dan dengan menguji secara langsung hubungan antara *procurement* audit yang terbangun dengan baik dan kualitas, maupun fee audit (berdasarkan model estimasi simultan kualitas dan fee). *Procurement* yang terbangun dengan baik memberi informasi yang relevan kepada manajer, mengidentifikasi penyedia jasa yang berkualifikasi, dan menyelaraskan kebutuhan organisasi dengan barang atau jasa yang dibeli (Gansler 2002). *Procurement* seperti ini juga dapat berguna dalam memaksimalkan nilai. Dalam pasar jasa audit, *procurement* yang terbangun dengan baik memberi informasi yang berguna kepada manajer dalam memperbandingkan perusahaan audit, mengidentifikasi kebutuhan organisasi dan perusahaan audit yang memenuhi kebutuhan tersebut, dan mengidentifikasi perusahaan audit yang dapat memenuhi kebutuhan organisasi pada level biaya yang terendah.

Procurement dapat mempengaruhi kualitas audit dengan meningkatkan set informasi yang tersedia selama proses pemilihan auditor. Ini dapat dicapai dengan beberapa cara. *Procurement* yang terbangun dengan baik dapat mengidentifikasi kebutuhan organisasi yang meminta audit-secara efektif (Gansler 2002) dalam Jensen 2005. Kebutuhan ini mencakup level jaminan audit yang diinginkan, dan kebutuhan spesifik yang berkaitan dengan produksi maupun pendistribusian informasi akuntansi. *Procurement* yang terbangun dengan baik dapat mengidentifikasi area pengetahuan lain yang menguntungkan, seperti teknologi

informasi, pajak, akuisisi modal, atau penaksiran resiko yang hanya dapat disediakan oleh beberapa perusahaan audit. *Procurement* yang terbangun dengan baik juga dapat mengarah pada perolehan informasi yang lebih banyak/lebih baik mengenai perusahaan audit dalam berbagai dimensi, termasuk yang dikemukakan di atas (Deis dan Giroux 1992). Terakhir, *procurement* yang terbangun dengan baik dapat mempengaruhi ukuran relatif kualitas, biaya, dan faktor-faktor lain ketika mengevaluasi perusahaan audit. Ini memungkinkan penaksiran yang lebih jelas terhadap kesesuaian perusahaan audit dengan kerangka kontrol organisasi.

Procurement juga dapat mempengaruhi kualitas dengan mengubah *supply* perusahaan audit yang ada dalam set pilihan yang tersedia bagi organisasi. Ini memungkinkan perusahaan audit yang mampu/tidak mampu memenuhi kriteria *procurement* yang telah ditetapkan untuk memilih memasuki/tidak memasuki set pilihan organisasi. Auditor yang rasional hanya akan memasuki proses *penawaran* jika ekspektasi nilai perjanjian audit (termasuk biaya *penawaran*) positif. Ada bukti yang menyatakan bahwa perusahaan audit yang tidak dapat memenuhi kriteria *procurement* tidak berpartisipasi dalam pasar yang demikian (Hackenbrack dkk. 2000; Jensen dan Payne 2003b) dalam Jensen, 2005.

Pembahasan ini mengarah pada dugaan bahwa *procurement* audit yang terbangun dengan baik meningkatkan kemungkinan pengidentifikasian auditor berkualitas tinggi. Namun, dalam banyak kasus pengimplementasian elemen *procurement* memakan biaya yang besar. Organisasi yang tidak mengharapkan audit berkualitas tinggi biasanya enggan memasukkan elemen *procurement*. Karena manfaat audit berkualitas tinggi lebih besar untuk organisasi yang menghadapi level biaya agensi yang lebih tinggi, masuk akal jika organisasi yang mengimplementasikan lebih banyak *procurement* audit menggunakannya dalam merespon level biaya agensi yang tinggi.

Definisi *procurement* menunjukkan bahwa kualitas merupakan fokus utamanya (Burt and Pinkerton 1996). Kekhawatiran utama GAO (1986) adalah bahwa fee audit yang rendah menghasilkan kualitas audit yang buruk. GAO berpendapat bahwa peningkatan *procurement* audit akan membantu memfokuskan proses pemilihan auditor pada karakteristik kualitas dan memastikan bahwa hanya auditor berkualifikasi yang direkrut. GAO juga berargumentasi bahwa berkurangnya penekanan yang diberikan pada fee audit selama proses pemilihan auditor menurunkan keuntungan kompetitif perusahaan audit yang mau menyediakan level upaya audit yang lebih rendah. Jika kualitas di-hargai dalam pasar audit, maka fee untuk perusahaan audit yang memiliki praktik *procurement* yang terbangun dengan baik seharusnya lebih tinggi (*ceteris paribus*).

Jensen, 2005 menggunakan database unik yang berisi informasi mengenai sampel pemerintah kota yang ada di tenggara AS. Keuntungan dari menggunakan *lembaga pemerintah* untuk mempelajari pasar audit dipaparkan oleh Jensen dan Payne (2003a). Salah satunya adalah fakta bahwa perusahaan yang menyediakan jasa audit bagi pemerintah kota jauh lebih bervariasi daripada perusahaan yang menyediakan jasa audit bagi perusahaan publik. Pasar *lembaga pemerintah* tidak didominasi oleh Big 5 (Jensen dan Payne 2003b).

Pemerintah jarang sekali mengalami kebangkrutan dan kegagalan audit, sehingga auditor jarang dituntut oleh para pembayar pajak (versus pemegang saham). Faktor ini

meningkatkan resiko moral hazard auditor dalam audit pemerintah. Resiko akhir berupa penurunan kualitas audit memotivasi regulator dan lembaga pemerintah untuk meningkatkan penekanan pada penggunaan *procurement* audit. Jensen, 2005 mengirimkan kuisisioner kepada 928 kota yang memiliki populasi lebih dari 5,000 orang di delapan negara bagian tenggara AS guna mengumpulkan informasi mengenai praktik *procurement* yang mempengaruhi audit laporan keuangan tahun 1998, dan memperoleh informasi demografis lainnya. Survei dialamatkan kepada pemimpin bagian keuangan. Peneliti menerima 321 respon (tingkat respon sebesar 35%).

Penelitian Jensen, 2005 menguji hubungan antara biaya agensi dan *procurement* audit yang terbangun dengan baik, serta hubungan antara praktik *procurement* audit, kualitas audit, dan fee audit dalam pasar dimana kualitas dan nilai sulit dipastikan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa organisasi yang berhadapan dengan biaya agensi yang lebih tinggi cenderung memiliki praktik *procurement* audit yang terbangun dengan baik, dan bahwa praktik seperti itu mengarah pada perekrutan auditor dengan pengalaman industri yang lebih tinggi – yang mengarah pada audit berkualitas tinggi. Hasil yang cukup mengganggu adalah bahwa peningkatan kualitas umumnya tidak dibarengi oleh fee audit yang lebih tinggi. Analisis yang hati-hati memperlihatkan bahwa elemen *procurement* yang meningkatkan (menurunkan) *supply* perusahaan yang ada dalam set pilihan cenderung menurunkan (meningkatkan) fee audit. Elemen yang hanya mempengaruhi set informasi yang digunakan tidak mempengaruhi fee.

Procurement yang terbangun dengan baik tampaknya menjadi mekanisme yang digunakan pemkot untuk mengatur kualitas audit dalam merespon biaya agensi. Tidak jelas apakah peningkatan praktik *procurement* merupakan respon terhadap rekomendasi regulator atau respon terhadap peningkatan akuntabilitas pelaporan keuangan sektor publik. Selain itu, tidak jelas apakah berkurangnya penekanan pada fee mengarah pada peningkatan kualitas audit yang signifikan. Komite audit dan *procurer* yang terlatih berhubungan dengan kualitas audit yang lebih tinggi. Dan meskipun rotasi wajib sering dijelaskan sebagai suatu cara untuk meningkatkan kualitas audit, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa rotasi dapat mengarah pada kualitas audit yang lebih rendah dan fee audit yang lebih tinggi.

Tujuan Anggaran Audit

Arti penting anggaran dan analisis variance dalam setting produksi sudah diakui secara luas (Covaleski dkk. 2003), seperti halnya arti pentingnya bagi profesi audit (misalnya, Gist dan Davidson 1999). Salah satu peran analisis variance dalam setting audit adalah membantu manajer perusahaan audit dalam menyeimbangkan pengendalian biaya dan penjagaan kualitas (misalnya, Sweeney dan Pierce 2004). Variance negatif mengimplikasikan biaya aktual yang lebih tinggi dari ekspektasi biaya (*under-budgeting*). Ini dapat disebabkan oleh pengujian audit yang tidak diantisipasi, yang perlu dilakukan untuk menjaga kualitas; penambahan anggota tim ke dalam *engagement* jangka menengah; atau ketidakefisienan tim. Manajemen perusahaan cenderung memilih mengeliminasi variance masa depan yang negatif, terutama jika eliminasi ini dapat dilakukan melalui peningkatan efisiensi audit, daripada peningkatan anggaran. Sebaliknya, variance positif mengimplikasikan biaya aktual yang lebih rendah dari ekspektasi biaya (*over-budgeting*), yang disebabkan oleh pengujian yang lebih sedikit daripada yang diantisipasi; penghapusan

anggota tim dari *engagement* jangka menengah; atau efisiensi tim yang tidak terduga. Manajemen perusahaan audit akan memastikan bahwa anggaran *engagement* masa depan tidak memasukkan biaya yang tidak perlu; dari sini terlihat bahwa mereka memandang *engagement over-budget* sebagai sumber ukuran pengurangan biaya di masa depan.

Peran analisis varians yang lain dalam audit berkaitan dengan alokasi sumber daya manusia. Perusahaan audit harus melaksanakan beberapa audit dalam waktu yang bersamaan, dengan kemampuan yang terbatas untuk mengganti staf secara efisien dari satu *engagement* ke *engagement* lainnya. Anggaran audit mengalokasikan proporsi tim audit yang tetap (jangka pendek) bagi *engagement* tertentu. Jika alokasi ini berhasil, *engagement* tidak akan kelebihan atau kekurangan staf, sehingga sumber daya yang langka dapat digunakan secara efisien dan efektif. Efisiensi *engagement* maksimal pada level efektivitas (resiko) yang dapat diterima, jika semua *engagement* memiliki staf sehingga waktu yang dianggarkan sama dengan waktu aktual yang diperlukan untuk mematuhi GAAS. Namun, dengan ketidakpastian dalam memprediksi ketentuan *engagement*, prosedur anggaran harus merefleksikan kemungkinan bahwa waktu aktual lebih atau kurang dari waktu yang dianggarkan, sehingga menghasilkan *variance* anggaran. Peran analisis *variance* yang terakhir dalam audit berkaitan dengan evaluasi staf. Seperti yang telah dipaparkan, *variance* negatif mengimplikasikan ketidakefisienan tim audit, dan sebaliknya. Jadi, staf perusahaan audit memiliki insentif untuk melaksanakan audit dalam- atau dibawah- waktu yang telah dianggarkan. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa penggunaan *variance* anggaran dalam evaluasi staf menyebabkan tekanan dalam diri bawahan; ini berhubungan dengan perilaku yang membahayakan kualitas (misalnya, Kelley dan Margheim 1990; Otley dan Pierce 1996).

Proses Anggaran

Anggaran audit bagi *engagement* yang berkelanjutan disusun dengan memperhitungkan kinerja *engagement* sebelumnya dan menyesuaikannya dengan karakteristik klien (Fleming 1980; Sweeney dan Pierce 2004). Program audit dan anggaran waktu-tahun sebelumnya merupakan titik awal untuk mendesain program dan anggaran yang sukses (Bedard dkk. 1991). Berkaitan dengan pengendalian, penelitian sebelumnya mengkararakteristikan setting anggaran audit sebagai setting atas-bawah, yang kekurangan partisipasi dari bawahan yang menjalankan pekerjaan lapangan (yaitu pengujian yang mencakup pengumpulan bukti-bukti). Sementara auditor senior biasanya mengalokasikan total waktu yang sesuai dengan anggaran untuk tugas-tugas audit, namun total ini hanya memiliki sedikit pengaruh pada total waktu aktual (Otley dan Pierce 1996; Pierce dan Sweeney 2004; Buchheit dkk. 2006). Karena anggaran dalam industri audit dikendalikan dari atas, perusahaan harus memperhitungkan insentif rekanan, yang ditentukan oleh sistem kompensasi dan penghargaan. Dalam suatu kontrak yang optimal, rekanan audit harus berbagi biaya kewajiban hukum yang muncul dari ketidakefektifan audit, selain pendapatan tahun berjalan yang diperoleh dari *engagement* (Liu and Simunic 2005). Namun dalam praktiknya, skema kompensasi rekanan dapat mendorong fokus yang lebih besar pada perolehan pendapatan dan pengendalian biaya, daripada manajemen risiko perusahaan (Zeff, 2003).

Penelitian sebelumnya mengungkap faktor yang mengarahkan pada anggaran waktu yang tidak memadai, yaitu kesulitan dalam menyeimbangkan kualitas audit dan biaya audit (yang didominasi oleh jam kerja) (Otley dan Pierce 1996; Sweeney dan Pierce 2004; Pierce dan Sweeney 2005). Penjelasan mengenai lingkungan audit di atas menunjukkan bahwa tim audit umumnya berhadapan dengan anggaran yang tidak memadai. Faktanya, bukti empiris dari tahun 1990an memperlihatkan bahwa secara rata-rata, *engagement* kekurangan anggaran setidaknya 10%.

Implikasi Variance Anggaran dan Teori *Ratcheting*

Implikasi variance anggaran paling mudah dipahami dalam kaitannya dengan kebutuhan perusahaan audit untuk menyeimbangkan pengendalian biaya dan penjagaan kualitas. Seperti yang telah dikemukakan, variance positif mengimplikasikan biaya aktual yang lebih rendah dari ekspektasi biaya (*over-budgeting*); variance ini mudah diamati oleh manajemen (misalnya karena tim audit melaporkan tambahan waktu yang diperlukan) sehingga menjadi sumber ukuran pengurangan biaya masa depan yang atraktif. Sebaliknya, variance negatif mengimplikasikan biaya aktual yang lebih tinggi dari ekspektasi biaya (*under-budgeting*). Variance ini kurang jelas karena anggaran yang terlalu rendah berhubungan dengan tekanan anggaran dan perilaku audit yang membahayakan kualitas dan sulit diamati; ini dapat mengarah pada kegagalan audit.

Karena anggaran disajikan sebagai input bagi keputusan (Sweeney dan Pierce 2004), anggaran yang tidak memadai dari periode sebelumnya dapat memberi tekanan pada para anggota tim (Buchheit dkk. 2006). Literatur sebelumnya menegaskan bahwa tekanan anggaran waktu disebabkan oleh anggaran yang tidak memadai, dan berhubungan dengan perilaku tim yang menurunkan kualitas audit (DeZoort and Lord 1997). Dalam situasi ini, tim audit memiliki beberapa opsi. Dengan asumsi keengganan untuk menambah jam kerja (seperti yang dicatat oleh McNair 1991), mereka dapat: (1) bekerja lembur tanpa melaporkannya, (2) berupaya menyelesaikan audit dalam waktu yang telah disediakan dengan bekerja secara lebih intensif, atau (3) terlibat dalam perilaku yang menurunkan kualitas audit. Dua respon pertama mengarah pada ketidakpuasan kerja, kelelahan, dan *turnover*; sementara respon ketiga meningkatkan peluang terjadinya tindakan legal yang berujung pada hilangnya uang dan reputasi.

Penelitian sebelumnya, yang menginvestigasi beberapa kemungkinan di atas, menemukan bahwa tekanan anggaran waktu berhubungan dengan penurunan efektivitas audit (McDaniel 1990), dan bahwa beberapa auditor menerima bukti yang meragukan, bahkan dalam situasi beresiko tinggi (Coram dkk. 2000). Auditor senior percaya bahwa tekanan anggaran yang berkelanjutan dapat mengarah pada perilaku yang membahayakan kualitas, dan bahwa perilaku seperti ini sulit dideteksi dan tidak dilarang secara efektif oleh perusahaan (Sweeney dan Pierce 2006). Sementara, bukti yang anekdot menunjukkan bahwa perusahaan audit AS pada periode pasca- Sarbanes-Oxley lebih memberi penekanan pada penyelesaian pekerjaan yang tepat waktu, daripada pencapaian anggaran.

Untuk mengarahkan analisis peneliti, peneliti bergantung pada teori "*ratcheting*" anggaran yang dikembangkan oleh Weitzman (1980) dan diperluas oleh Leone dan Rock (2002). *Ratcheting* mengimplikasikan bahwa target kinerja meningkat seiring hasil yang positif

(meninggikan ekpektasi masa depan) dan menurun seiring hasil yang negatif (merendahkan ekspektasi masa depan). Jika manajemen memiliki informasi yang lengkap mengenai faktor penyebab variance periode sebelumnya, dan menginginkan anggaran yang akurat; maka anggaran baru harus disesuaikan dengan menghilangkan proporsi variance yang berkaitan dengan faktor-faktor yang permanen. Kegagalan menyesuaikan anggaran waktu dengan arah kejutan permanen (yaitu kondisi tak terduga yang mengakibatkan waktu aktual lebih tinggi atau lebih rendah dari anggaran) mengarahkan pada pengulangan proporsi variance, yang disebabkan oleh kejutan tersebut.

Peneliti hanya mengetahui dua penelitian yang menguji *ratcheting* anggaran dalam setting dimana perilaku anggaran-manajemen bersifat endogen dan anggaran multi-periode diakui. Leone dan Rock (2002) serta Fisher dkk. (2006) menemukan bukti yang konsisten dengan *ratcheting*: jika kinerja aktual di atas anggaran, anggaran tahun berikutnya naik; namun jika kinerja aktual di bawah anggaran, anggaran tahun berikutnya turun.

Pengujian Empiris Dinamika Anggaran Audit

Tujuan dari makalah ini adalah untuk menginvestigasi dependensi target anggaran dan kinerja organisasi pada pengalaman *engagement* audit periode sebelumnya, dalam setting audit. Peneliti mendasarkan investigasi peneliti pada teori *ratcheting* anggaran (diperkenalkan oleh Weitzman 1980), yang menyatakan bahwa asimetri informasi tentang kemampuan bawahan mendorong manajer menggunakan kinerja periode sebelumnya untuk memperbaiki kepercayaan mereka tentang kinerja masa depan. Jadi, anggaran akan “searah” dengan arah kinerja periode sebelumnya – variance positif akan diikuti oleh standar kinerja yang lebih tinggi (dalam setting peneliti, penurunan anggaran waktu), sementara variance negatif akan diikuti oleh standar kinerja yang lebih rendah (peningkatan anggaran waktu). Leone dan Rock (2002), yang menguji teori Weitzman dalam setting industri, mencatat bahwa *ratcheting* umumnya asimetris.

Temuan mereka konsisten dengan *ratcheting* asimetris, karena menunjukkan bahwa *ratcheting* standar kinerja yang lebih kuat mengikuti variance positif, daripada variance negatif kinerja periode sebelumnya. Pola perilaku manajer ini menjaga standar kinerja tetap tinggi dengan mengasumsikan bahwa kinerja positif akan dipertahankan sementara kinerja negatif akan ditingkatkan. Dalam setting audit peneliti, *ratcheting* anggaran yang asimetris mengimplikasikan bahwa ketika waktu yang diperlukan untuk melaksanakan audit lebih rendah dari anggarannya (variance positif), manajemen perusahaan akan menghapus “kelebihan” waktu dari anggaran. Sebaliknya, ketika waktu yang diperlukan untuk melaksanakan audit lebih tinggi dari anggarannya, manajemen akan mengizinkan kenaikan anggaran, namun dalam tingkatan yang lebih rendah. Pola ini meningkatkan insentif untuk mengendalikan biaya dan memaksimalkan laba perusahaan dengan meningkatkan tekanan anggaran.

C. KESIMPULAN

Penelitian Mills 1989 merupakan penelitian yang memperluas penelitian sebelumnya (Baber, 1983) tidak hanya dengan memperluas hubungan *principal*-agen ke tahap kedua (dimana politikus menjadi *principal*, dan birokrat adalah agennya), tapi juga dengan menguji

efek dari mekanisme monitoring alternatif dan budaya sosial. Tidak adanya peraturan, audit dikembangkan dalam hubungan bisnis masa lalu dikarenakan nilai intrinsiknya sebagai alat pengawasan bagi semua pihak yang mengikat kontrak: "Bukti ini konsisten dengan hipotesis bahwa ketentuan kontrak efisien yang meminimalkan biaya agensi mencakup pengawasan; dan tidak konsisten dengan penjelasan bahwa audit independen-perusahaan merupakan konsekuensi dari undang-undang sekuritas dan perusahaan" (Mills, 1989). Sementara itu, organisasi profesi terus menekankan *procurement* audit sebagai suatu cara untuk meningkatkan kualitas audit dan memenuhi kebutuhan organisasi.

Jensen, 2005 menemukan bukti bahwa pemerintah kota berhadapan dengan level biaya agensi yang lebih tinggi, dan pemkot yang bergantung pada auditor eksternal untuk mengurangi biaya tersebut cenderung memiliki praktik *procurement* audit yang terbangun dengan baik. Peneliti juga menemukan bukti bahwa praktik *procurement* audit yang terbangun dengan baik (dan elemen *procurement* audit individu) berhubungan dengan perekrutan auditor yang level pengalamannya tinggi. Terakhir, peneliti menemukan bukti yang menunjukkan bahwa praktik seperti itu memiliki pengaruh gabungan yang minim pada fee audit; namun, elemen *procurement* audit individu berhubungan dengan fee audit.

Hasil penelitian Ettredge 2008, penelitian ini memberi kontribusi bagi literatur audit dan anggaran dengan beberapa cara. Pertama, penelitian dalam setting audit yang mengakui karakteristik endogen-anggaran dan kinerja jarang ditemukan. Kedua, meskipun penelitian mengenai anggaran dan kinerja penting dalam semua setting manajerial, penelitian ini terutama menarik dalam setting audit, yang memperlihatkan pengaruh sosial-kinerja. Ketiga, teori *ratcheting* anggaran belum diuji secara memadai, dan temuan mengenai *ratcheting* asimetris masih jarang. Keempat, secara khusus, peneliti menguji respon bawahan terhadap perilaku anggaran-manajemen, dan menduga bahwa tim audit akan bereaksi secara asimetris terhadap variance periode sebelumnya.

Daftar Pustaka

- Ettredge, Michael L., Jean C. Bedard, Karla M. Johnstone, 2008, Empirical Test of Audit Budget Dynamics, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 20 No. 2, Pp 1-18.
- Jensen, Kevan L. and Jeff L. Payne, 2005, Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs, *Auditing Journal of Practise & Theory* Vol. 24 No. 2 Pp 27-48.
- Marks, Barry R. and K.K. Raman, 1987, Research Notes Some Additional Evidence on the Determinants of State Audit Budgets, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* Vol. 7 No. 1 pp. 106-117.
- Mills, Patti A., 1989, Agency, Auditing and the Unregulated Environment: Some Further Historical Evidence, *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3:1 Pp. 54-66.
- Negative Political Feedback or the Auditor's Tar Baby? Comments on "An Examination of The Problem of Modelling Political Responses in Public Sector Effectivness Auditing"