

***THE IMPACT OF THE AUDITOR'S PERSONAL CHARACTERISTICS THROUGH  
DYSFUNCTIONAL AUDIT BEHAVIOUR ACCEPTANCE TOWARDS THE AUDIT  
QUALITY***

**Elisha Jansen Sambara <sup>\*1</sup>,  
Meinarni Asnawi <sup>2</sup>,  
Sylvia Christina Daat <sup>3</sup>.**

*<sup>\*1,2,3</sup>Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, Universitas Cenderawasih  
<sup>\*</sup>Corresponding Author*

***Abstract***

*The research aims to discover the impact of personal auditor's characteristics, including employee's performance, auditor burnout, professional commitment, turnover intention, self-esteem, locus of control, towards dysfunctional audit behavior acceptance, and its impact on the quality of audit through dysfunctional audit behavior. The technique employed in this research was purposive sampling with 121 auditors at BPKP Province of Papua representative office and Papua Inspectorate Office as the size of the sample. However, there were only 94 used. Structural Equation Model (SEM) with Partial Least Square (PLS) WrapPLS 6.0 method was also used as technical analysis to test the variable's impact.*

*The research found that employee performance and self-esteem have no impact on the dysfunctional audit behavior, however auditor burnout, professional commitment, and external locus of control have significant and positive impacts on the dysfunctional audit behavior. Auditor burnout, turnover intention, and external locus of control have no impact on the quality of the audit, however, the employee's performance, professional commitment, and self-esteem do have a significant and positive impact on the quality of audit. All auditor's characteristics have no impact on the quality of audit through dysfunctional audit behavior acceptance, another word, the dysfunctional audit behavior acceptance is not necessarily the intervening variable between auditor's personal characteristic towards the quality of audit.*

***Keywords:*** Auditor's characteristic; employee's performance; auditor burnout; professional commitment; turnover intentions; self-esteem; locus of control external; audit quality; dysfunctional audit behavior acceptance

## 1. Pendahuluan

### Latar Belakang Penelitian

Dalam lingkungan Pemerintah Daerah, pengawasan intern dilakukan oleh Inspektorat Pemerintah baik itu Inspektorat Provinsi/Kabupaten/ Kota untuk kepentingan Kepala Daerah (Provinsi/Kota/Kabupaten). Hal ini dilakukan guna melaksanakan pemantauan terhadap kinerja unit organisasi yang ada dalam kepemimpinannya. Sedangkan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang berada di bawah Presiden melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Di era pemerintahan Presiden Joko Widodo juga dikeluarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri No.76 tahun 2017 tentang Kebijakan Pengawasan di Kementerian Dalam Negeri dan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Dalam peraturan ini diuraikan empat tujuan kebijakan pengawasan di dalam Kementerian Dalam Negeri dan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah, yaitu: (a) meningkatkan kualitas pengawasan internal di Lingkungan Kementerian Dalam Negeri; (b) pengawasan sinergisitas yang dilakukan oleh Kementerian / Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Gubernur sebagai Wakil Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi, dan Pemerintah Kabupaten / Kota atas penyelenggaraan pemerintahan daerah; (c) meningkatkan jaminan kualitas atas penyelenggaraan pemerintahan; (d) meningkatkan kepercayaan publik terhadap pengawasan APIP. Namun pada kenyataannya, banyak kasus dugaan korupsi/suap dan OTT oleh KPK yang menjerat Kepala Daerah dan juga melibatkan perangkat daerah yang di dalamnya termasuk APIP. Hal ini tentu saja membuat kepercayaan masyarakat atas pengawasan APIP menjadi menurun.

Beberapa kasus yang pernah terjadi antara lain pada Juli 2016, dimana Kejaksaan Negeri Mejayana memproses kasus korupsi yang menjerat seorang APIP, yaitu Inspektur Kabupaten Madiun karena beresalah menyalahgunakan anggaran Inspektorat Kabupaten Madiun Tahun Anggaran 2012-2014. Lalu ada pula kasus yang terjadi pada Mei 2017, dimana KPK pernah memproses seorang APIP Kementerian yang melibatkan salah satu Inspektur Jenderal Kemendes PDTT atas dugaan kasus penyuaipan terhadap auditor utama BPK untuk mendapatkan opini WTP. Kemudian ada Agustus 2017, ada kasus suap yang dilakukan Kepala Desa Dosak bersama Bupati Pamekasan yang juga melibatkan Inspektur Kabupaten Pamekasan dan Kepala Bagian Inspektur Kabupaten Pamekasan.

Fenomena ini menunjukkan bahwa terdapat permasalahan dalam kualitas pengawasan oleh APIP di daerah, yang disebabkan oleh karena APIP dinilai telah melakukan perilaku yang menyimpang dalam pelaksanaan pengawasan internal. Dalam pengawasan, perilaku menyimpang dikenal sebagai perilaku disfungsi audit. Donnelly *et al.*, (2003) menyatakan penyimpangan perilaku yang biasanya dilakukan oleh auditor, antara lain melaporkan waktu audit dengan total waktu yang lebih pendek dari waktu aktual, mengubah prosedur yang ditetapkan dalam pelaksanaan audit di lapangan, serta menyelesaikan langkah audit terlalu dini tanpa menyelesaikan seluruh prosedur. Disebutkan juga bahwa penyebab auditor melakukan penyimpangan ini karena karakteristik pribadi dalam bentuk locus kontrol eksternal, keinginan untuk berhenti kerja dan tingkat kinerja pribadi yang dimiliki oleh para auditor.

Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa ada hubungan positif antara locus kontrol eksternal dan keinginan untuk berhenti bekerja dengan tingkat penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit dan hubungan negatif antara tingkat kinerja pribadi karyawan dengan tingkat penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit. Pendapat Donnelly *et al.*, (2003) di atas diperkuat oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh enam auditor senior teratas yang terdapat dalam laporan *Public Oversight Board* (2010) yang menyatakan bahwa 85% bentuk penyimpangan auditor yang terjadi adalah penyelesaian langkah audit yang terlalu dini tanpa menyelesaikan seluruh prosedur. Sedangkan, sekitar 12,2% dari bentuk penyimpangan yang terjadi melaporkan waktu audit dengan total waktu yang lebih pendek dari waktu aktual. Selebihnya bentuk penyimpangan yang terjadi adalah bukti-bukti yang dikumpulkan kurang mencukupi dan mengganti prosedur audit yang telah ditetapkan pada waktu pemeriksaan lapangan.

Penelitian Donnelly merupakan referensi utama dalam penelitian ini, namun penelitian tersebut belum menguji variabel *auditor burnout* dan komitmen profesional terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit. Peneliti berpendapat *auditor burnout* dan komitmen profesional dapat mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsi audit. Penelitian ini dilakukan dengan memperluas penelitian yang telah dilakukan oleh Donnelly yang menyatakan bahwa penelitian dimasa depan juga diperlukan untuk menentukan apakah variabel yang diteliti dapat digeneralisir untuk perilaku disfungsi audit di tempat yang berbeda lainnya. Atas pertimbangan tersebut, maka peneliti ingin menganalisis pengaruh karakteristik personel auditor yaitu kinerja pegawai, *auditor burnout*, komitmen profesional, niat pindah (*turnover intentions*), harga diri (*self esteem*), *locus of control eksternal* melalui penerimaan perilaku disfungsi audit dan dampaknya terhadap kualitas audit.

## 2. Kajian Pustaka

### Teori Atribusi

Teori ini menjelaskan bahwa ketika individu mengamati perilaku seseorang, individu berusaha untuk menentukan apakah perilaku tersebut disebabkan oleh faktor internal atau eksternal (Robbins dan Judge, 2008). Psikolog terkenal, Harold Kelley dalam Luthans dan Avolio (2009) menekankan bahwa teori atribusi berhubungan dengan proses kognitif dimana individu menginterpretasikan perilaku berhubungan dengan bagian tertentu dari lingkungan yang relevan. Faktor-faktor lingkungan (seperti tekanan waktu, model atau gaya pengawasan) dan faktor personal auditor secara signifikan mempengaruhi perilaku disfungsi (Otley dan Pierce, 1996).

Tingkat perilaku disfungsi (*Disfungsional Behavior*) yang sangat mengganggu berhubungan dengan profesi auditing (Otley & Pierce, 1996). Menurut Malone and Roberts (1996) perilaku individu merupakan refleksi dari sisi personalitasnya sedangkan faktor situasional yang terjadi saat itu akan mendorong seseorang untuk membuat suatu keputusan.

### Theory of Attitude Change

Salah satu teori yang direkomendasikan Siegel dan Marconi (1989) dalam memprediksi sikap dan perilaku adalah *Theory Of Attitude Change*. Dalam teori perubahan sikap (*attitude change theory*) menyatakan bahwa seseorang akan mengalami proses ketidaknyamanan di dalam dirinya bila dihadapkan pada sesuatu yang baru yang bertentangan dengan keyakinannya. Sehingga membutuhkan waktu untuk menganalisa, sehingga sampai pada sebuah keyakinan untuk mengambalnya atau tidak sesuai dengan tabiatnya.

### Pengembangan Hipotesis

#### Kinerja Pegawai, Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit

Donnelly *et al.*, (2003) menyatakan bahwa perilaku disfungsi audit lebih cenderung akan terjadi pada individu yang menganggap dirinya mempunyai kinerja lebih rendah dari yang diharapkan. Gable dan Dangelo (1994) menyatakan bahwa perilaku disfungsi akan terjadi pada situasi dimana seseorang melihat diri mereka sendiri kurang mampu untuk memperoleh hasil yang ingin dicapai atau yang diharapkan melalui upaya-upaya mereka sendiri. Hasil penelitian yang sama diperoleh Solar dan Bruehl (1971) yang menemukan bahwa seseorang yang mempunyai tingkat kinerja yang lebih rendah daripada yang diharapkan oleh personil itu sendiri, lebih cenderung untuk melakukan perilaku disfungsi sejak mereka tidak melihat bahwa mereka memperoleh bantuan yang dibutuhkan untuk bertahan dalam organisasi melalui upaya-upaya mereka sendiri.

Pada penelitian Donnelly *et al.*, (2003) tidak ditemukan adanya hubungan antara kinerja auditor dengan perilaku disfungsional audit. Penelitian Wilopo (2006) dan Harini dkk (2011) memberikan hasil bahwa kinerja berhubungan negatif dengan penerimaan perilaku audit disfungsional. Sedangkan penelitian Maryanti (2005) menyatakan bahwa kinerja memiliki hubungan positif dengan penerimaan perilaku audit disfungsional.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut:

- H1a : Kinerja pegawai memiliki pengaruh negatif terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit
- H1b : Kinerja pegawai memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit
- H1c : Kinerja pegawai memiliki berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsional audit

#### Auditor Burnout, Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit

Stranks (2005) mengungkapkan stress adalah keadaan psikologi yang dapat menyebabkan seseorang untuk berperilaku disfungsional di tempat kerja dan hasil dari respon individu terhadap ketidakseimbangan antara tuntutan pekerjaan dan kemampuan untuk mengatasinya. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa *burnout* berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor yang hasilnya secara substansial menjadikan tidak efisien baik bagi individu maupun organisasi, seperti adanya niat untuk meninggalkan organisasi, ketidakhadiran dalam bekerja, dan produktivitas yang lebih rendah (Utami dan Nahartyo, 2013; Maslach dan Jackson, 1981; Shirom dan Melamed, 2006). Kelley dan Margheim (1990) dalam Malone dan Roberts (1996) menyatakan bahwa perilaku-perilaku mengurangi kualitas audit merupakan sebuah respon terhadap stress.

Auditor yang mengalami *burnout* kemungkinan akan mengalami kelelahan dan kejenuhan baik secara fisik maupun mental akibat beban pekerjaan yang terlalu berat dan berada diluar kemampuannya, serta waktu istirahat yang tidak cukup. Lazarus dan Folkman (1984) menyatakan bahwa individu yang sedang mengalami *burnout* akan berusaha untuk mengurangi atau menghindarinya dengan cara membuat keputusan-keputusan yang prematur dengan tidak menghiraukan hasil akhir yang akan diperoleh sebagai solusi untuk mengurangi gangguan emosi yang tidak tertahankan dari stress. Dalam pelaksanaan program audit keputusan tersebut kemungkinan dapat dilakukan dengan cara menghentikan lebih dini langkah-langkah audit yang seharusnya dilakukan, mengurangi jumlah sampel yang telah disyaratkan, dan sebagainya. Auditor yang sedang mengalami *burnout* kemungkinan akan lebih toleran terhadap perilaku disfungsional audit. Semakin auditor merasakan *burnout*, maka akan semakin toleran terhadap perilaku disfungsional dan sebaliknya.

Berdasarkan hal tersebut hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

- H2a : Auditor *burnout* berpengaruh positif terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit
- H2b : Auditor *burnout* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit
- H2c : Auditor *burnout* berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsional audit

#### Komitmen Profesional, Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit

Shaub *et al.*, (1993) menyatakan bahwa komitmen profesi merupakan faktor penting yang dapat mempengaruhi perilaku auditor dalam mengambil keputusan secara etis. Auditor yang memiliki komitmen kuat akan berusaha untuk menjaga nilai-nilai profesi dengan menghindari perilaku yang dapat merusak profesi seperti perilaku disfungsional audit (Silaban, 2011). Jeffrey dan Weatherholt (1996) menyatakan bahwa auditor dengan komitmen profesional kuat lebih taat pada aturan dibandingkan dengan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah. Kaplan dan Whitecotton (2001 dalam Silaban (2011) menunjukkan auditor dengan komitmen profesional kuat

memiliki intensi yang lebih tinggi untuk melaporkan tindakan-tindakan yang meragukan dibandingkan dengan auditor yang memiliki komitmen profesional rendah.

Hasil penelitian Silaban (2011) menunjukkan bahwa komitmen profesional afektif dan normatif berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional. Malone dan Roberts (1996); Otley dan Pierce (1996) telah menguji hubungan antara komitmen profesional dengan ketaatan pada aturan perilaku audit disfungsional.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H3a : Komitmen profesional berpengaruh negatif terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit
- H3b : Komitmen profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit
- H3c : Komitmen profesional berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsional audit

#### Niat Pindah Kerja (*Turnover Intentions*), Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit

Auditor yang mempunyai niat pindah dari institusinya kemungkinan sudah tidak memikirkan atau mempertimbangkan lagi posisinya di dalam organisasi dan cenderung toleran terhadap perilaku disfungsionalnya terdeteksi dan kemungkinan akan dikeluarkan atau dipindahkan dari institusi tempat ia bekerja. Hal ini wajar karena manusia adalah makhluk yang rasional, yang akan lebih peduli hal-hal yang dapat memberikan keuntungan daripada yang tidak menguntungkan.

Auditor yang mempunyai niat pindah semakin besar, cenderung akan mempunyai penerimaan perilaku disfungsional. Demikian juga sebaliknya, Auditor yang mempunyai niat pindah semakin kecil, maka semakin kecil kecenderungan auditor untuk toleran terhadap perilaku disfungsional. Beberapa studi terakhir menemukan bahwa niat pindah memiliki pengaruh yang positif terhadap penerimaan auditor atas perilaku disfungsional audit (Donnelly *et al.*, 2003; Maryanti, 2005; Paino *et al.*, 2011; dan Pujaningrum, 2012).

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H4a : Niat pindah (*turnover intentions*) berpengaruh positif terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit
- H4b : Niat pindah (*turnover intentions*) berpengaruh negatif terhadap kualitas audit
- H4c : Niat pindah (*turnover intentions*) berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsional audit

#### Self Esteem/Harga Diri, Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit

Benner (1971) dan Coopersmith (1982) dalam Bimo (1991) menyatakan harga diri adalah suatu respons atau evaluasi dari seseorang mengenai dirinya sendiri terhadap pandangan orang lain mengenai dirinya dalam interaksi sosialnya. Seseorang yang memiliki harga diri tinggi akan mampu mendorong dirinya untuk memiliki ambisi yang tinggi pula dan menggunakan segala cara untuk mencapainya.

Dalam bidang audit seorang auditor yang berusaha menggunakan segala cara untuk memperoleh apa yang diinginkan, bisa menimbulkan penyimpangan perilaku dalam melaksanakan tugasnya. Jadi meskipun, memiliki harga diri yang tinggi dapat menyebabkan seseorang menggunakan segala cara untuk mencapai apa yang diinginkan, namun dapat pula berpengaruh baik dalam pekerjaan audit untuk menghasilkan kualitas audit. Menurut (Tatenhove, 1984) ambisi adalah energi yang diwujudkan dalam perilaku yang diarahkan ke suatu tujuan atau cita-cita. Sehingga dalam melaksanakan audit, auditor akan memfokuskan energi dan pikiran dalam pekerjaan tersebut.

Dengan mengacu pada uraian diatas, maka hipotesis yang dapat diuji adalah sebagai berikut :

- H5a : *Self esteem*/harga diri dalam kaitannya dengan ambisi memiliki pengaruh positif terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit
- H5b : *Self esteem*/harga diri dalam kaitannya dengan ambisi memiliki pengaruh positif

terhadap kualitas audit

H5c : *Self esteem*/harga diri dalam kaitannya dengan ambisi berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsional audit

#### *Pengendalian Diri Eksternal (Locus of Control Eksternal), Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit*

Seseorang yang memiliki pengendalian diri internal cenderung menghubungkan hasil atau *outcome* dengan usaha-usaha mereka, dapat dikatakan mereka percaya bahwa kejadian-kejadian yang terjadi berada dibawah pengendalian atau *control* mereka dan mereka memiliki komitmen terhadap tujuan organisasi yang lebih besar dibanding individu yang memiliki pengendalian diri eksternal. Sedangkan seseorang yang memiliki pengendalian diri eksternal percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol kejadian-kejadian dan hasil atau *outcome* (Spector, 1988 dalam Donnelly *et al.*, 2003).

Berdasarkan teori atribusi, seorang individu yang memiliki pengendalian internal lebih cenderung mengandalkan tekad dan keyakinan mereka sendiri mengenai benar atau tidaknya suatu situasi yang dihadapi, sehingga mereka cenderung lebih bertanggung jawab atas konsekuensi perilaku yang mereka lakukan. Sedangkan individu dengan pengendalian diri eksternal percaya bahwa hasil yang diperoleh mereka disebabkan oleh peristiwa diluar kendali mereka, dan kecil kemungkinannya untuk mengambil tanggung jawab pribadi atas konsekuensi yang dihasilkan (Shapeero *et al.*, 2003). Donnelly *et al.*, (2003) dalam penelitiannya menemukan bahwa pengendalian diri eksternal memiliki pengaruh positif terhadap penerimaan perilaku disfungsional, yang didukung juga dengan penelitian (Irawati, 2005; Suryandari, 2007; Paino *et al.*, 2011; Basriani dkk., 2015).

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut:

- H6a : *Locus of control eksternal*/pengendalian diri eksternal memiliki pengaruh positif terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit  
 H6b : *Locus of control eksternal*/pengendalian diri eksternal memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit  
 H6c : *Locus of control eksternal*/pengendalian diri eksternal berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsional audit

#### *Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit Dan Kualitas Hasil Audit*

Dalam konteks auditing, tindakan manipulasi yang dilakukan oleh auditor merupakan wujud dari tindakan perilaku disfungsional. Perilaku disfungsional merupakan perilaku auditor yang melakukan manipulasi terhadap program dan peraturan kualitas audit yang telah ditetapkan (Donnelly *et al.*, 2003). Dengan demikian perilaku disfungsional ini menunjukkan perilaku dimana auditor melakukan manipulasi proses audit demi mencapai kinerja individual yang telah ditetapkan, dimana hasil dari kegiatan perilaku disfungsional audit tersebut berupa penurunan kualitas audit sebagai pengorbanan yang diperlukan oleh auditor agar mereka dapat bertahan dalam lingkungan audit (Donnelly *et al.*, 2003).

Hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa secara umum perilaku disfungsional audit memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit (Donnelly *et al.*, 2003). Penelitian Fatimah (2012) mendukung hal ini dan berpendapat kualitas audit akan dikorbankan jika auditor tidak menjalankan beberapa prosedur audit. Selanjutnya, perilaku disfungsional audit akan memberikan ancaman langsung pada realibilitas dari sebuah proses audit serta akan memberikan dampak yang kurang baik di masa yang akan datang.

Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang akan diuji sebagai berikut :

- H7 : Penerimaan perilaku disfungsional audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

### 3. Metode Penelitian

#### Lokasi Penelitian

Penelitian ini akan dilakukan pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Papua dan Inspektorat Provinsi Papua.

#### Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Papua dan Inspektorat Provinsi Papua. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah metode *non probabilistic sampling* atau metode pemilihan sampel tidak random. Jumlah Auditor BPKP Perwakilan Provinsi Papua yang mempunyai Jabatan Fungsional Auditor (JFA) berjumlah 87 orang, sedangkan jumlah auditor Inspektorat Provinsi Papua berjumlah 34 orang.

#### Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan oleh peneliti merupakan data primer yang dikumpulkan melalui kuesioner.

#### Definisi Operasional Variabel

##### Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit

Penerimaan disfungsional audit (*dysfunctional audit behaviour*) yaitu tindakan auditor yang menerima dan memberikan toleransi atas perilaku penyimpangan yang terjadi dalam pelaksanaan audit. Variabel *dysfunctional audit behavior* dalam kuesioner terdiri dari *premature sign off, altering or replacing audit procedure, dan underreporting of time*. Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel penerimaan perilaku disfungsional audit diadopsi dari penelitian (Donnelly *et al.*, 2003), yang terdiri dari 12 indikator dan diukur dengan menggunakan Skala Likert 1-5.

##### Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan probabilitas seorang auditor menemukan dan melaporkan adanya kecurangan dalam sistem akuntansi *auditee* dan kemampuan untuk menemukan adanya kecurangan dan melaporkannya tergantung pada kemampuan teknikal auditor dan independensi auditor terhadap klien (DeAngelo, 1981). Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel kualitas audit terdiri dari 12 indikator.

##### Kinerja Pegawai

Kinerja merupakan kesuksesan yang dicapai seseorang dalam melaksanakan suatu pekerjaan. Kesuksesan yang dimaksud ukurannya tidak dapat disamakan pada semua orang, namun lebih merupakan hasil yang dicapai oleh seseorang menurut ukuran yang berlaku sesuai dengan pekerjaan yang ditekuninya. Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel kinerja pegawai terdiri dari 7 indikator.

##### Auditor Burnout

Auditor *Burnout* adalah sindrom stres yang terjadi sebagai akibat terus menerus mengalami stress. Auditor yang mengalami *burnout* akan mengalami penurunan motivasi, kelelahan fisik dan hilangnya kepedulian terhadap sesama yang ada disekitarnya (Maslach dan Jackson, 1981). Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel *auditor burnout* dikembangkan dalam Maslach's MBI (1982) dan dimodifikasi oleh Almer dan Kaplan (2002), yang terdiri dari 8 indikator.

### Komitmen Profesional

Komitmen auditor terhadap profesinya merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam melaksanakan tugas audit. Auditor yang memiliki komitmen kuat akan berusaha untuk menjaga nilai-nilai profesi dengan menghindari perilaku yang dapat merusak profesi seperti perilaku disfungsi audit. Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel komitmen profesional terdiri dari 18 indikator.

### Niat Pindah (Turnover Intentions)

Keinginan berpindah didefinisikan sebagai keinginan individu untuk meninggalkan organisasi dan mencari alternatif pekerjaan yang lain. Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel niat pindah diadopsi dari penelitian (Donnelly *et al.*, 2003), yang terdiri dari 8 indikator.

### Self Esteem/Harga Diri

Setiap individu memiliki harga diri yang berbeda-beda ketika mereka melihat diri mereka sendiri apakah berharga, mampu dan dapat diterima di lingkungan sekitar atau tidak. Individu yang memiliki harga diri rendah adalah individu yang mudah terpengaruh orang lain dan hanya bergantung pada orang lain. Harga diri yang tinggi mampu mendorong individu memiliki ambisi yang tinggi dan dapat menyebabkan individu menggunakan segala cara untuk mencapainya. Dalam bidang audit, individu yang menggunakan segala cara untuk mendapatkan apa yang diinginkannya, dapat menimbulkan penyimpangan perilaku dalam menjalankan tugasnya sebagai auditor. Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel harga diri terdiri dari 7 indikator.

### Locus Of Control Eksternal/Pengendalian Diri Eksternal

Dalam literatur akuntansi pengendalian diri ditunjukkan memegang peranan penting dalam menjelaskan perilaku akuntan dalam berbagai kondisi seperti partisipasi, penganggaran, pengambilan keputusan dalam dilema etis, penerimaan perilaku disfungsi. Persepsi tersebut dihubungkan dengan faktor eksternal individu seperti nasib, keberuntungan, kekuasaan atasan dan lingkungan kerja serta dihubungkan pula dengan faktor internal individu yang mencakup kemampuan kerja dan tindakan kerja yang berhubungan dengan keberhasilan dan kegagalan kerja individu yang bersangkutan. Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel *locus of control eksternal* diadopsi dari penelitian (Donnelly *et al.*, 2003), yang terdiri dari 16 indikator.

## **Metode Analisis Data**

Dalam penelitian alat analisis data menggunakan pendekatan *Structural Equation Model* (SEM) dengan metode *Partial Least Square* (PLS) dengan menggunakan *software* WarpPLS 6.0. Tujuan PLS adalah membantu peneliti untuk tujuan prediksi. Menurut Ghazali (2013), PLS merupakan metode analisis yang *powerfull*, karena tidak didasarkan pada banyak asumsi.

## **4. Hasil dan Pembahasan**

### **Karakteristik Responden**

Berdasarkan deskripsi karakteristik profil responden menurut instansi terbanyak pada BPKP perwakilan Provinsi Papua sebanyak 70 orang (74%), sedangkan Inspektorat Provinsi Papua sebanyak 24 orang (26%). Berdasarkan gender, responden laki-laki sebanyak 67 orang (71%) dan perempuan sebanyak 27 orang (29%). Sedangkan, menurut rentang usia sebagian besar responden penelitian ini berada pada usia sangat produktif, terbanyak antara umur 26-35 tahun sebanyak 52 orang (55%), kemudian antara umur 36-45 tahun sebanyak 15 orang (16%) dan dibawah umur 25



tahun sebanyak 11 orang (12%), sedangkan responden yang berada pada rentang umur antara 46-55 tahun sebanyak 16 orang (17%).

Untuk tingkat pendidikan, sebagian besar responden mengenyam pendidikan terakhir di bangku kuliah yaitu sarjana atau strata satu (S1) sebanyak 69 orang (73%), sedangkan sisanya ada beberapa yang lulusan pascasarjana atau strata dua (S2) sebanyak 10 orang (11%), dan untuk responden dengan pendidikan Diploma (D3) sebanyak 15 orang (16%).

Deskripsi data karakteristik responden menurut masa kerja, sebagian besar sudah bekerja pada instansinya masing-masing yaitu selama 5-10 tahun sebanyak 46 orang (49%), sebanyak 22 orang (23%) yang memiliki masa kerja kurang dari 5 tahun, sebanyak 11 orang (12%) yang memiliki masa kerja antara 11-15 tahun, dan sebanyak 1 orang (1%) yang memiliki masa kerja antara 16-20 tahun, sedangkan yang memiliki masa kerja sudah lebih dari 20 tahun sebanyak 14 orang atau 15%.

Berdasarkan Jabatan Fungsional Auditor, umumnya responden adalah Auditor Ahli Pratama yaitu sebanyak 54 orang (57%), kemudian Auditor Ahli Muda sebanyak 12 orang (13%) dan hanya 7 orang yang berada pada jenjang Auditor Ahli Madya. Sebanyak 14 orang (15%) masih berada pada jenjang Jabatan Fungsional Auditor yang terendah yaitu Auditor Pelaksana, sebanyak 4 orang (4%) merupakan Auditor Terampil Pelaksana Lanjutan, serta 3 orang (3%) Auditor Terampil Penyelia.

## Analisis Data

### Evaluasi Model Pengukuran (Outer Model)

Ada tiga kriteria di dalam penggunaan teknik analisis data dengan WrapPLS untuk menilai *outer model* yaitu *convergent validity*, *discriminant validity* dan *composite reliability*.

1. **Convergent Validity.** Validitas Konvergen ditujukan untuk memastikan bahwa kemungkinan indikator suatu konstruk masuk ke konstruk lainnya ialah rendah. Untuk dikatakan valid, nilai *factor loading* harus lebih dari 0,7 dan nilai AVE lebih dari 0,5 (Ghozali, 2013).

**Tabel 1. Output Latent Variable Coefficients Setelah Penghapusan Indikator**

	KP	AB	KF	NP	SE	LC	DA	KA
R-squared							0.354	0.411
Adj. R-squared							0.310	0.363
Composite reliab.	0.869	0.906	0.925	0.887	0.901	0.920	0.905	0.941
Cronbach's alpha	0.819	0.869	0.910	0.852	0.871	0.900	0.859	0.930
Avg. var. extrac.	0.526	0.661	0.529	0.517	0.567	0.592	0.706	0.594
Full collin. VIF	1.692	1.814	2.241	2.148	2.382	1.844	1.543	1.829
Q-squared							0.380	0.521

Sumber: Data Primer diolah, 2019

2. **Discriminant Validity.** Validitas Diskriminan dinilai dari *cross-loading* pengukuran dengan konstruk. Terdapat dua cara untuk mengevaluasi terpenuhinya validitas diskriminan yaitu; *pertama*, dengan melihat *loading konstruk laten* yang akan memprediksi indikatornya/dimensi lebih baik daripada konstruk lainnya. *Kedua*, untuk dapat menganalisa *discriminant validity* yaitu dengan kriteria AVE.

**Tabel 2. Coefficient Among Latent Variables**

	KP	AB	KF	NP	SE	LC	DA	KA
KP	(0.725)	-0.132	0.244	-0.162	0.534	-0.121	-0.083	0.562
AB	-0.132	(0.813)	-0.176	0.540	-0.026	0.565	0.269	-0.132
KF	0.244	-0.176	(0.727)	-0.454	0.493	0.054	0.300	0.277
NP	-0.162	0.540	-0.454	(0.815)	-0.009	0.371	0.156	-0.074
SE	0.534	-0.026	0.493	-0.009	(0.753)	0.009	0.200	0.576
LC	-0.121	0.565	0.054	0.371	0.009	(0.769)	0.467	-0.176
DA	-0.083	0.269	0.300	0.156	0.200	0.467	(0.840)	-0.096

Sumber: Data Primer diolah, 2019

3. **Composite Reliability.** Uji reliabilitas dari model pengukuran dilakukan dengan melihat nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* dari hasil *output* PLS dan membandingkannya dengan *Rule of Thumb*. *Rule of Thumb* untuk uji reliabilitas adalah nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* harus di atas 0,7.

#### Evaluasi Model Struktural (Inner Model)

Tahap berikutnya adalah melakukan evaluasi structural (Inner Model) yang meliputi uji kecocokan model (model fit) *path coefficient* dan  $R^2$ . Untuk menilai hasil suatu model dikatakan fit dalam program WarpPLS 6.0 dapat dilihat dari *output general results*.

#### **Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis**

Pengujian hipotesis dimaksudkan untuk membuktikan kebenaran dugaan penelitian atau hipotesis. Hasil korelasi antar konstruk diukur dengan melihat *path coefficients* dan tingkat signifikansinya. Tingkat signifikansi yang dipakai dalam penelitian ini adalah 5%. Hipotesis akan diterima jika nilai  $p < 0,05$ . Hasil *output* model WarpPLS 6.0 adalah sebagai berikut:

**Tabel 3. Hasil Output Path Coefficients Model Direct and Indirect Effect**

Variabel	<i>Path Coefficients</i>	<i>P value</i>	Keterangan
KP → DA	- 0,017	0,433	Ditolak
KP → KA	0,305	0,001	Diterima
KP → DA → KA	0,000	0,499	Ditolak
AB → DA	0,223	0,012	Diterima
AB → KA	0,053	0,301	Ditolak
AB → DA → KA	- 0,003	0,486	Ditolak
KF → DA	0,214	0,015	Diterima
KF → KA	0,206	0,019	Diterima
KF → DA → KA	- 0,002	0,487	Ditolak
NP → DA	0,141	0,080	Ditolak
NP → KA	0,163	0,051	Ditolak
NP → DA → KA	- 0,002	0,491	Ditolak
SE → DA	0,010	0,461	Ditolak
SE → KA	0,295	0,001	Diterima
SE → DA → KA	- 0,000	0,499	Ditolak
LC → DA	0,275	0,002	Diterima
LC → KA	- 0,041	0,345	Ditolak
LC → DA → KA	- 0,003	0,483	Ditolak
DA → KA	- 0,011	0,456	Ditolak

Sumber : Data Primer diolah, 2019

## Uji Hipotesis 1 (H1): Kinerja Pegawai, Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit

Hasil pengujian menunjukkan bahwa H1a : ditolak, H1b : diterima dan H1c : ditolak, sehingga dapat dikatakan bahwa kinerja pegawai tidak berpengaruh terhadap penerimaan disfungsional audit, namun kinerja pegawai berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Kinerja pegawai juga tidak berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan disfungsional audit.

Tidak adanya pengaruh kinerja pegawai terhadap penerimaan perilaku disfungsional tidak sejalan dengan *dissonance Theory*. Ketika individu melakukan kinerja di bawah ekspektasi pimpinan akan cenderung terlibat untuk melakukan perilaku disfungsional karena menganggap bahwa mereka tidak dapat mencapai tujuan yang diperlukan untuk bertahan dalam sebuah organisasi melalui usahanya sendiri, sehingga penyimpangan perilaku dianggap perlu dalam situasi ini untuk menghindari ketidaksesuaian kondisi tersebut. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian (Donnelly *et al.*, 2003; Paino *et al.*, 2011; Basriani dkk, 2015; Suryandari, 2007; Basudewa dkk, 2015; Aisyah dkk, 2014; Setyaningrum dkk, 2014; Wahyudin dkk, 2011) menyatakan bahwa kinerja pegawai memiliki pengaruh negatif terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit, namun sejalan dengan penelitian (Irawati dkk, 2005; Maryanti, 2005) yang menyatakan bahwa konstruk kinerja pegawai merupakan variabel yang tidak berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit.

Sama seperti kinerja pegawai yang tidak berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Kinerja pegawai juga tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsional audit. Hal ini dimungkinkan terjadi karena auditor yang mempunyai kinerja yang baik dengan memiliki pengalaman kerja dan pengetahuan yang tinggi, memiliki kemampuan mendeteksi suatu hal yang memerlukan *treatment* atau perlakuan khusus. Penerimaan perilaku disfungsional audit merupakan suatu bentuk tindakan yang dilakukan oleh auditor terhadap langkah audit yang memerlukan *treatment* atau perlakuan khusus tersebut. Sehingga auditor dengan kinerja yang tinggi, ketika menerima perilaku disfungsional audit tidak akan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Sedangkan hasil pengujian kinerja pegawai terhadap kualitas audit menunjukkan bahwa kinerja pegawai terhadap kualitas audit hasilnya positif dan signifikan, hal ini berarti semakin tinggi kinerja auditor maka semakin tinggi pula kualitas hasil audit. Auditor yang berpengalaman dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman, karena pengalaman akan membentuk keahlian auditor baik secara teknis maupun secara psikis. Secara teknis, semakin banyak tugas yang auditor kerjakan akan semakin mengasah keahliannya dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan *treatment* atau perlakuan khusus. Secara psikis, pengalaman akan membentuk pribadi seorang auditor, yaitu akan membuat lebih bijaksana baik dalam berpikir maupun bertindak. Pengalaman kerja yang tinggi akan membentuk kinerja yang baik bagi auditor sehingga dalam pelaksanaan tugasnya dapat menghasilkan audit yang berkualitas.

## Uji Hipotesis 2 (H2): Auditor Burnout, Kualitas Audit dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit

Hasil pengujian menunjukkan bahwa H2a : diterima, H2b : ditolak dan H2c : ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa *Auditor Burnout* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan disfungsional audit, namun *Auditor Burnout* tidak berpengaruh secara langsung terhadap kualitas audit maupun melalui penerimaan disfungsional audit. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Jatnika dan Riyanto (2015) yang menyatakan bahwa *Auditor Burnout* tidak berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit. Namun sejalan dengan Almer dan Kaplan (2002) bahwa auditor burnout berpengaruh positif terhadap penerimaan disfungsional audit, artinya semakin auditor mengalami *burnout* maka akan lebih berperilaku disfungsional audit. Berdasarkan perspektif *Coping Theory* Lazarus dan Folkman (1984) menyatakan bahwa seseorang yang menderita stress/*burnout* berlebihan akan membuat keputusan yang sulit dan ditemukan

mempunyai gangguan emosi. Tindakan yang dilakukan untuk mengurangi stress adalah dengan membuat keputusan yang *premature*.

Tidak adanya pengaruh *auditor burnout* secara langsung terhadap kualitas audit maupun melalui penerimaan perilaku disfungsi audit, dapat terjadi karena auditor dapat memberikan respon terhadap stres yang bersifat sehat, positif, dan konstruktif (bersifat membangun). Smith (2002) menyatakan bahwa seorang individu juga dapat memiliki kemampuan mengelola stres yang memungkinkan seseorang untuk mengantisipasi, mencegah, mengelola, dan memulihkan diri dari ancaman stres yang dirasakan karena adanya ancaman dan ketidakmampuan, dan berusaha mengatasi stress tersebut dengan meningkatkan upaya untuk dapat belajar menguasai pekerjaan/permasalahan tersebut dan mencari bantuan dari teman atau atasan.

Dalam pelaksanaan audit peranan pengendali teknis atau supervisor sangat penting dalam menjaga kualitas audit. Ketika auditor mengalami *burnout*, supervisor sebagai atasan dapat membantu dan mengarahkan auditor dalam menyelesaikan suatu permasalahan audit yang kemungkinan menjadi penyebab stress/*burnout* bagi auditor tersebut. Tekanan waktu penyelesaian penugasan juga dapat menyebabkan auditor mengalami *burnout*, namun ketika auditor dapat mengelola *burnout* yang dialami seperti memanfaatkan kemajuan teknologi informasi, maka waktu dan beban pekerjaan akan menjadi lebih ekonomis dan ringan. Sehingga walaupun auditor mengalami *burnout* tidak akan mempengaruhi kualitas audit secara langsung, maupun melalui penerimaan perilaku disfungsi audit.

### **Uji Hipotesis 3 (H3): Komitmen Profesional, Kualitas Audit dan Penerimaan Perilaku Disfungsi Audit**

Hasil pengujian menunjukkan bahwa H3a : diterima, H3b : diterima dan H3c : ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa komitmen profesional memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit dan kualitas audit. Namun komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsi audit. Hal ini menunjukkan semakin tinggi komitmen profesionalisme, maka semakin meningkat perilaku disfungsi audit, dalam hal ini perilaku disfungsi audit tidak dianggap sebagai perilaku disfungsi yang merugikan melainkan dianggap sebagai alat untuk menunjukkan komitmen seorang auditor. Hal ini sejalan dengan penelitian (Sukei, 2017; Kiryanto dan Tyas, 2015; Hariani dan Adri, 2017; Maryanti, 2005). Namun penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Pratama (2016) yang menyatakan bahwa komitmen profesi dengan perilaku disfungsi berkorelasi negatif tetapi lemah yang artinya semakin tinggi komitmen profesi maka perilaku disfungsi audit akan semakin rendah.

Hasil pengujian juga menunjukkan bahwa komitmen profesional memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Riswan, 2012). Komitmen pada profesi auditor ditunjukkan dengan taat pada standar profesi yang meliputi: patuh pada standar auditing, kebijakan pengendalian mutu, standar umum dan standar audit, serta mengimplementasikan etika profesi yang meliputi: tanggung jawab profesi, kepentingan umum, integritas, objektif, independensi, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan dan standar teknis.

Hal yang berbeda ditunjukkan dari hasil penelitian bahwa komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan disfungsi audit. Hal terjadi karena auditor yang mempunyai komitmen profesional yang tinggi, tidak menganggap bahwa penerimaan perilaku disfungsi audit merupakan suatu bentuk ketidaktaatan pada standar dan etika profesi. Sehingga auditor dengan komitmen profesional yang ada, ketika menerima perilaku disfungsi audit tidak akan mempengaruhi kualitas audit.

### **Uji Hipotesis 4 (H4): Niat Pindah (*Turnover Intentions*), Kualitas Audit dan Penerimaan Perilaku Disfungsi Audit**

Hasil pengujian menunjukkan bahwa H4a, H4b, H4c : ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa niat pindah tidak berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit, serta niat

pindah juga tidak berpengaruh langsung terhadap kualitas audit maupun melalui penerimaan perilaku disfungsi audit. Hasil ini tidak sejalan dengan teori konsistensi yang menjelaskan bahwa individu yang memiliki *turnover intention* (keinginan berpindah kerja) cenderung bekerja dengan tingkat profesionalisme yang rendah bahkan dapat melakukan tindakan menyimpang.

Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian (Suryandari, 2015; Pratama, 2016; Irawati dan Mukhlisin, 2005; Paino *et al.*, 2011; Maryanti, 2005) yang menyatakan bahwa niat pindah berpengaruh positif signifikan terhadap penerimaan disfungsi audit. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa niat pindah yang tinggi maka akan semakin cenderung auditor melakukan perilaku disfungsi audit. Keinginan untuk pindah kerja dapat membuat auditor kurang peduli terhadap apa yang ia lakukan sehingga lebih dapat terlibat dalam perilaku disfungsi disebabkan menurunnya perasaan khawatir akan sanksi/konsekuensi yang diterima jika perilaku penyimpangan tersebut diketahui oleh atasan atau pimpinan organisasi, namun penelitian ini sejalan dengan penelitian (Wahyudin dkk., 2011; Donnelly *et al.*, 2003; Agustin Basriani *et al.*, 2015; Sukesu, 2017) yang menyatakan bahwa konstruk niat pindah merupakan variabel yang tidak berpengaruh terhadap penerimaan disfungsi audit. “Hal ini menunjukkan Auditor yang memiliki keinginan berpindah kerja tidak mempengaruhi auditor dalam menerima atau tidak menerima perilaku disfungsi audit.”

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa niat pindah tidak berpengaruh secara langsung terhadap kualitas audit maupun melalui penerimaan perilaku disfungsi audit. Hal ini dimungkinkan terjadi karena auditor memiliki tingkat idealisme dan semangat kerja yang tinggi terutama pada jabatan fungsional Auditor Terampil dan Auditor Ahli Pertama yang mendominasi karakteristik profil pada penelitian ini. Disamping itu pengendali teknis atau supervisor berperan dalam menjaga kualitas audit. Selain itu pula kecenderungan individu yang ingin tetap pada suatu organisasi sampai pensiun, khususnya pegawai yang akan pensiun, akan lebih menjaga reputasi atau nama baik mereka. Sehingga walaupun auditor berniat pindah atau tidak, tidak akan mempengaruhi kualitas audit secara langsung, maupun melalui penerimaan perilaku disfungsi audit.

### **Uji Hipotesis 5 (H5): *Self Esteem*, Kualitas Audit dan Penerimaan Perilaku Disfungsi Audit**

Hasil pengujian menunjukkan bahwa H5a : ditolak, H5b : diterima dan H5c : ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa *self esteem* tidak berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit, namun berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit dan juga tidak berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsi audit.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian (Donnelly *et al.*, 2003; Suryandari, 2015) yang menyatakan bahwa harga diri dalam kaitannya dengan ambisi berpengaruh terhadap penerimaan penyimpangan perilaku dalam audit. Dalam bidang audit, individu yang menggunakan segala cara untuk mendapatkan apa yang diinginkannya dapat menimbulkan penyimpangan perilaku dalam menjalankan tugasnya sebagai auditor. Hasil ini sejalan dengan penelitian Liantih (2010) dan Irawati dan Mukhlisin (2005) yang menyatakan bahwa harga diri yang tinggi tidak berpengaruh penyimpangan perilaku dalam menjalankan tugasnya sebagai auditor. Hal ini disebabkan karena ambisi yang dimiliki auditor bukan merupakan karakteristik personal dominan yang mendorong auditor untuk menempuh berbagai cara dalam mendapatkan penilaian evaluasi yang baik sebagai ukuran kinerja. Sebaliknya, harga diri dalam kaitannya dengan ambisi yang tinggi dapat memotivasi auditor agar dapat meningkatkan kinerja dan kemampuan yang mereka butuhkan untuk berhasil dalam bekerja. Dengan demikian tinggi rendahnya harga diri tidak mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsi audit.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa *self esteem* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. *Self esteem* yang tinggi dalam kaitannya dengan ambisi yang dimiliki oleh auditor merupakan energi yang diwujudkan dalam perilaku yang diarahkan untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Sehingga dalam melaksanakan audit, auditor akan memfokuskan energi dan pikiran untuk mencapainya. Sedangkan, *self esteem* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsi audit, jadi walaupun auditor yang memiliki *self esteem*

yang tinggi ketika menerima atau menolak perilaku disfungsional audit tidak akan berpengaruh terhadap kualitas audit.

### **Uji Hipotesis 6 (H6): *Locus of Control External*, Kualitas Audit dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit**

Hasil pengujian menunjukkan bahwa H1a: diterima, H1b: ditolak dan H1c: ditolak, sehingga dapat dikatakan bahwa pengendalian diri eksternal (*locus of control external*) memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit, namun tidak berpengaruh terhadap kualitas audit baik secara langsung maupun melalui penerimaan perilaku disfungsional audit.

Hasil penelitian dimana *locus of control external* berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsional audit sejalan dengan teori fungsional yang menyatakan individu dengan *locus of control eksternal* atau bergantung pada hal-hal diluar kontrol dirinya cenderung melakukan perilaku menyimpang untuk memenuhi kebutuhannya maupun untuk mempertahankan eksistensinya. Seorang auditor dapat melakukan tindakan apapun termasuk perilaku menyimpang untuk memenuhi kebutuhan akan kesesuaian tuntutan yang diperolehnya. Penelitian ini sejalan dengan penelitian (Donnelly *et al.*, 2003; Irawati dan Mukhlisin, 2005; Suryandari, 2015; Paino *et al.*, 2011; Agustin Basriani *et al.*, 2015; Sukei, 2017) yang menyatakan bahwa semakin tinggi *locus of control eksternal*, maka semakin meningkat perilaku disfungsional audit. Namun, penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian (Maryanti, 2005; Setyaningrum dan Murtini, 2014) yang menyatakan bahwa *locus of control external* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penerimaan disfungsional audit.

Tidak adanya pengaruh *locus of control external* terhadap kualitas audit baik secara langsung maupun melalui penerimaan perilaku disfungsional audit, dapat disimpulkan bahwa tinggi rendahnya *locus of control eksternal* yang dimiliki seseorang tidak akan mempengaruhi kualitas audit. Hal ini dimungkinkan terjadi karena auditor pada BPKP Perwakilan Papua sebagai responden terbanyak dalam penelitian ini memiliki lingkungan kerja yang kondusif, pengendalian internal yang baik, dan menerapkan nilai-nilai dasar BPKP dengan sungguh-sungguh sehingga memotivasi auditor untuk bekerja lebih baik. Selain itu proses perekrutan auditor terbukti sangat selektif, sehingga auditor yang bekerja di instansi ini memiliki sikap independen yang tinggi, berintegritas dan profesional.

### **Uji Hipotesis 7 (H): Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dan Kualitas Audit**

Hasil pengujian menunjukkan bahwa H7: ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa penerimaan perilaku disfungsional audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian (Donnelly *et al.*, 2003; Weningtyas, 2006; Pratama, 2016; Fatimah, 2012; Sujana dan Sawarjuwono, 2006; Harini, 2009) yang menyatakan bahwa perilaku disfungsional berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Perilaku disfungsional 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, 1996). Variabel perilaku disfungsional yang diuji adalah menghentikan langkah audit tertentu dan tidak menggantikannya dengan langkah lainnya (*perilaku premature sign off*), melaporkan jangka waktu audit yang lebih rendah/dibawah waktu yang sebenarnya (*under-reporting of time*), dan merubah prosedur yang sebelumnya sudah ditetapkan dalam perencanaan audit (*replacing and altering original audit procedure*). Perilaku *under-reporting of time* merupakan tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara tidak langsung dimana auditor memanipulasi atau tidak melaporkan waktu audit yang sesungguhnya, namun melaksanakan semua tahapan program audit (Lightner *et al.*, 1982; Otley dan Pierce, 1996). Meskipun demikian, perilaku *under-reporting of time* dapat mengakibatkan instansi auditor 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 disfungsional audit untuk penugasan berikutnya (Otley dan Pierce, 1996).

Hal ini sejalan dengan teori konsistensi (*Consistency Theory*), yang mengasumsikan bahwa individu berusaha untuk mempertahankan sebuah konsistensi atau kongruensi antara sikap dan perilaku mereka. Teori ini memandang bahwa perubahan sikap adalah hal yang rasional dan merupakan proses kognitif bagi seseorang ketika menyadari adanya inkonsistensi antara sikap dan perilaku. Sehingga walaupun terjadi perubahan peranan BPKP, tetap konsisten atas sikap dan perilaku mereka dan ketika auditor menerima perilaku disfungsi audit atau mengalami perubahan sikap, hal tersebut merupakan hal yang rasional dan merupakan proses kognitif bagi seseorang ketika menyadari adanya inkonsistensi antara sikap dan perilaku.”

## 5. Kesimpulan

### Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian dan pembahasan penelitian, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa Kinerja pegawai, komitmen profesional, *self esteem* berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan *auditor burnout*, niat pindah, *locus of control eksternal*, serta penerimaan perilaku disfungsi audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Kemudian, *auditor burnout*, komitmen profesional, *locus of control eksternal* berpengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit, namun kinerja pegawai, niat pindah, *self esteem* tidak memiliki pengaruh terhadap penerimaan perilaku disfungsi audit. Selain itu, disfungsi audit bukan merupakan variabel mediasi, karena tidak adanya pengaruh variabel kinerja pegawai, *auditor burnout*, komitmen profesional, *self esteem*, niat pindah dan *locus of control eksternal* terhadap kualitas audit melalui penerimaan perilaku disfungsi audit.

### Daftar Pustaka

- Aisyah, R. N., Sukirman, S., & Suryandari, D. (2014). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perilaku Disfungsi Audit: Penerimaan Auditor BPK RI Jateng. *Accounting Analysis Journal*, 3(1).
- Almer, E. D., & Kaplan, S. E. (2002). The Effects Of Flexible Work Arrangements On Stressors, Burnout, And Behavioral Job Outcomes In Public Accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 1–34.
- Arianty, N. (2014). *Perilaku Organisasi Pegawai*. Edisi.
- Basriani, Agustin, Andreas, A., & Arifin, K. (2015). Pengaruh Karakteristik Personal Auditor Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsi Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Dki Jakarta). *Jurnal Ekonomi*, 23(4), 1–17.
- Basudewa, D. G. A., & Merkusiwati, N. K. L. A. (2015). Pengaruh Locus Of Control, Komitmen Organisasi, Kinerja Auditor, Dan Turnover Intention Pada Perilaku Menyimpang Dalam Audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 944–972.
- Chin, W. W. (1998). The Partial Least Squares Approach To Structural Equation Modeling. *Modern Methods for Business Research*, 295(2), 295–336.
- Coopersmith, S., & Gilberts, R. (1982). *Behavioral Academic Self-Esteem: BASE*. Consulting Psychologists Press.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size And Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O’bryan, D. (2003). Auditor Acceptance Of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors’ Personal Characteristics. *Behavioral Research In Accounting*, 15(1), 87–110.
- Fatimah, A. (2012). Karakteristik Personal Auditor Sebagai Anteseden Perilaku Disfungsi Auditor Dan Pengaruhnya Terhadap Kualitas Hasil Audit. *Jurnal Manajemen Dan Akuntansi*, 1(1).
- Gable, M., & Dangelo, F. (1994). Locus Of Control, Machiavellianism, And Managerial Job Performance. *The Journal of Psychology*, 128(5), 599–608.
- Ghozali, I. (2013). *Analisis PLS* (Edisi Kedu). Yogyakarta:UGM.

- Ghozali, Imam, & Latan, H. (2014). Partial Least Squares Konsep, Metode dan Aplikasi Menggunakan Program WarpPLS 4.0. *Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro*.
- Hariani, M., & Adri, A. (2017). Pengaruh Locus of Control, Turnover Intention, Kinerja dan Komitmen Organisasi terhadap Penerimaan Penyimpangan Perilaku dalam Audit pada Kantor Akuntan Publik Berafiliasi di DKI Jakarta. *Jurnal RAK (Riset Akuntansi Keuangan)*, 2(1), 163–176.
- Hulland, J. (1999). Use Of Partial Least Squares (PLS) In Strategic Management Research: A Review Of Four Recent Studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195–204.
- Irawati, Y., & Mukhlisin, T. A. P. (2005). Hubungan Karakteristik Personal Auditor Terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku Dalam Audit. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi*, 929–940.
- Jatnika, I., & Bambang Riyanto, L. S. (2015). *Pengaruh Auditor Burnout, Komitmen Organisasional, Niat Pindah dan Kinerja Pegawai Terhadap Toleransi Perilaku Disfungsional Auditor BPK RI*. Universitas Gadjah Mada.
- Jeffrey, C., & Weatherholt, N. (1996). Ethical Development, Professional Commitment, And Rule Observance Attitudes: A Study Of Cpas And Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 8–31.
- Kelley, T., & Margheim, L. (1990). The Impact Of Time Budget Pressure, Personality, And Leadership Variables On Dysfunctional Auditor Behavior. *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*, 9(2), 21–42.
- Kiryanto, K., & Tyas, A. N. (2015). Antecedent dan Konsekuensi Perilaku Disfungsional Auditor. *2nd Conference in Business, Accounting, and Management 2015*. Sultan Agung Islamic University.
- Lazarus, R. S., & Folkman, S. (1984). *Stress, Appraisal, And Coping*. Springer publishing company.
- Liantih, R. (2010). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis, UIN Syarif Hidayatullah Jakarta*.
- Lightner, S. M., Adams, S. J., & Lightner, K. M. (1982). The Influence Of Situational, Ethical, And Expectancy Theory Variables On Accountants' Underreporting Behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2(1), 1–12.
- Luthans, F., & Avolio, B. J. (2009). The "Point" of Positive Organizational Behavior. *Journal of Organizational Behavior: The International Journal of Industrial, Occupational and Organizational Psychology and Behavior*, 30(2), 291–307.
- Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). Factors Associated With The Incidence Of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing*, 15(2), 49.
- Maryanti, P. (2005). Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Jawa). *Jurnal Maksi, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro*.
- Maslach, C., & Jackson, S. E. (1981). The Measurement Of Experienced Burnout. *Journal of Organizational Behavior*, 2(2), 99–113.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996). Auditor Time Budget Pressure: Consequences And Antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 31–58.
- Paino, H., Pahang, U. T. M., Ismail, Z., & Smith, M. (2011). Dysfunctional Audit Behaviour: The Effects Of Employee Performance, Turnover Intentions And Locus Of Control. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7(4), 418.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008*. (2008).
- Pratama, A. W. (2016). Karakteristik Personal, Perilaku Disfungsional Audit Dan Dampaknya Pada Kualitas Audit. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 3(02), 176–184.
- Pujaningrum, I., & Arifin. (2012). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Penerimaan Auditor Atas Penyimpangan Perilaku Dalam Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Semarang). *Jurnal Akuntansi, Fakultas Ekonomika Dan Bisnis, Universitas Diponegoro*.



- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2008). *Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Setyaningrum, F., & Murtini, H. (2014). Determinan Perilaku Disfungsional Audit (Pada Perguruan Tinggi Negeri Badan Layanan Umum di Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta). *Accounting Analysis Journal*, 3(3).
- Shapeero, M., Chye Koh, H., & Killough, L. N. (2003). Underreporting And Premature Sign-Off In Public Accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 478–489.
- Shaub, M. K., Finn, D. W., & Munter, P. (1993). The Effects Of Auditors' Ethical Orientation On Commitment And Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*, 5(1), 145–169.
- Shirom, A., & Melamed, S. (2006). A Comparison Of The Construct Validity Of Two Burnout Measures In Two Groups Of Professionals. *International Journal of Stress Management*, 13(2), 176.
- Siegel, G., & Ramanauskas-Marconi, H. (1989). *Behavioral accounting*. Thomson South-Western.
- Silaban, A. (2011). Pengaruh Multidimensi Komitmen Profesional Terhadap Perilaku Audit Disfungsional. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 8(1), 1–11.
- Solar, D., & Bruehl, D. (1971). Machiavellianism And Locus Of Control: Two Conceptions Of Interpersonal Power. *Psychological Reports*, 29(3\_suppl), 1079–1082.
- Spector, P. E. (1988). Development Of The Work Locus Of Control Scale. *Journal of Occupational Psychology*, 61(4), 335–340.
- Stranks, J. (2005). *Stress at Work*. Routledge.
- Sujana, E., & Sawarjuwono, T. (2006). Perilaku Disfungsional Auditor: Perilaku yang Tidak Mungkin Dihentikan. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, 8(3), 247–259.
- Sujana, E., & Sawarjuwono, T. (2006). Perilaku Disfungsional Auditor: Perilaku yang Tidak Mungkin Dihentikan. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, 8(3), 247–259.
- Sukei, S. (2017). Pengaruh Karakteristik Personal Auditor Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsi Audit Pada Unit Organisasi TNI Angkatan Laut. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 15(2), 161–170.
- Suryandari, E. (2007). Pengaruh Karakteristik Personal Auditor terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku Dalam Audit. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, Vol. 8 No., 147–166.
- Utami, I., & Nahartyo, E. (2013). The Effect Of Type A Personality On Auditor Burnout: Evidence From Indonesia. *Global Journal of Business Research*, 5(2), 89–102.
- Wahyudin, A., Anisykurlillah, I., & Harini, D. (2011). Analisis Dysfunctional Audit Behavior: Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 3(2).
- Weningtyas, S. (2006). Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit. *Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit. Simposium Nasional Akuntansi IX. Padan*