

1

PENERIMAAN AUDITOR ATAS DYSFUNCTIONAL AUDIT BEHAVIOR (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah)

Agusta Eka Baskara
Ardiani Ika S
Universitas Semarang

ABSTRACT

Dysfunctional audit behavior represent a reaction of to environment). Behavioral which influence the quality of audit directly cover the solving of process make an audit of early without completion of audit procedure, gathering of audit evidence which is not adequate, processing inaccuracy and the omission of audit steps. While behavior influencing the quality of audit indirectly is underreporting of audit time. Target of which wish to be reached in this research is to test empirically and analyze variable locus of control, organizational commitment, performance, and turnover intention which directly and also indirectly influence acceptance of auditor to dysfunctional behavior. Population in this research is auditors who works at public accountant office in Central Java in 2010. Analyzer which is used in this research is SEM. The Result of this research indicate that fourthly of accurate by variable that is locus of control, organizational commitment, performance and turnover intention directly and indirectly have an effect on significant to acceptance of dysfunctional audit behavior. The coefficient value of determinasi variable Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior equal to 0,317 meaning that 31,7% of variable Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior can be explained by variable locus of control, performance and turnover intention had by auditor.

Keyword : *dysfunctional audit behavior, locus of control, organizational commitment, performance, turnover intention*

PENDAHULUAN

Akuntan publik sebagai profesi yang memberikan jasa *assurance* tentang informasi laporan keuangan historis kepada masyarakat diwajibkan untuk memiliki pengetahuan dan keterampilan akuntansi serta kualitas pribadi yang memadai. Kualitas pribadi tersebut akan tercermin dari perilaku profesinya. Perilaku profesional akuntan publik salah satunya diwujudkan dalam bentuk menghindari perilaku disfungsi audit (*dysfunctional audit behavior*). Perilaku disfungsi yang dimaksud di sini adalah perilaku auditor yang menyimpang dari standar auditing dalam melaksanakan penugasan audit yang dapat menurunkan kualitas hasil audit. Perilaku disfungsi seperti *premature sign-off*, pengumpulan bukti audit yang

tidak memadai, penghilangan atau penggantian prosedur audit, dan *underreporting of audit time* akan menurunkan kualitas audit yang pada akhirnya berdampak negatif terhadap profesi auditing (Agustini, 2005:3).

Penelitian mengenai apakah perbedaan individu auditor secara signifikan mempengaruhi penerimaan auditor terhadap perilaku disfungsional baru dilakukan oleh Donnelly *et al.* (2003). Penelitian oleh Donnelly *et al.* (2003) mengembangkan suatu model teoritis yang menghubungkan *locus of control*, kinerja pegawai, keinginan berpindah kerja, dan penerimaan auditor terhadap perilaku disfungsional. Menggunakan teknik *Structural Equation Modeling*, hasil survei terhadap 106 auditor dari 10 Kantor Akuntan Publik secara umum mendukung model penjelasan yang diajukan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa auditor yang lebih menerima perilaku disfungsional cenderung memiliki *locus of control* eksternal, tingkat kinerja yang rendah, dan menunjukkan keinginan berpindah tempat kerja yang lebih besar.

Penelitian mengenai perilaku disfungsional audit masih relatif sedikit yang melakukannya. Secara umum penelitian-penelitian tersebut belum mampu menjawab serta menjelaskan faktor-faktor penyebab perilaku disfungsional audit. Keterbatasan penelitian empiris yang dilakukan terutama dalam menjelaskan faktor-faktor penyebab perilaku disfungsional, dan kurangnya literatur yang mengidentifikasi dan menjelaskan faktor-faktor tersebut, menjadi alasan untuk melakukan penelitian ini. Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji secara empiris dan menganalisa faktor-faktor yang secara langsung maupun tidak langsung mempengaruhi penerimaan auditor terhadap perilaku disfungsional. Sedangkan kegunaan yang diharapkan dari hasil penelitian ini adalah dapat memberikan masukan bagi kantor akuntan publik tentang faktor-faktor yang menyebabkan perilaku disfungsional audit sehingga dapat diambil tindakan yang perlu demi kemajuan profesi dan menjaga kepercayaan masyarakat.

KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Atribusi

Teori atribusi memberikan penjelasan proses bagaimana kita menentukan penyebab atau motif perilaku seseorang (Gibson *et al.*, 1994 dalam Agustini, 2005:5). Teori ini diarahkan untuk mengembangkan penjelasan dari cara-cara kita menilai orang secara berlainan, tergantung makna apa yang kita hubungkan (atribusikan) ke suatu perilaku tertentu (Kelly, 1972 dalam Agustini, 2005:5). Teori ini mengacu pada bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri (Luthans, 1998 dalam Ardiansah, 2003:7), yang ditentukan apakah dari internal atau eksternal maka akan terlihat pengaruhnya terhadap perilaku individu (Gibson *et al.*, 1994 dalam Agustini, 2005:5). Penentuan atribusi penyebab apakah individual atau situasi dipengaruhi oleh tiga faktor (Kelly, 1972 dalam Agustini, 2005:6) : (1) Konsensus (*consensus*): perilaku yang ditunjukkan jika semua orang yang menghadapi situasi serupa merespon dengan cara yang sama, (2) Kekhususan (*distinctiveness*): perilaku yang ditunjukkan individu berlainan dalam situasi yang berlainan dan (3) Konsistensi (*consistency*): perilaku yang sama dalam tindakan seseorang dari waktu ke waktu (konsisten).

PENGARUH LANGSUNG TERHADAP PERILAKU DISFUNGSIONAL

Locus of Control dan Penerimaan Auditor atas *Dysfunctional Audit Behavior*

Locus of Control, sebuah konsep yang dikembangkan oleh Rotter (1966) dalam Donnelly *et al.* (2003:89), telah banyak digunakan dalam penelitian keperilakuan untuk menjelaskan perilaku manusia dalam organisasi. Rotter (1966) dalam Donnelly *et al.* (2003:89) menyarankan individu untuk mengembangkan sebuah ekspektasi umum berhubungan dengan apakah kesuksesan mengatasi situasi yang terjadi tergantung dari perilaku individu atau ditentukan oleh faktor luar. Individu yang cenderung menghubungkan hasil dengan usahanya sendiri atau meyakini bahwa mereka dapat mengendalikan apa yang terjadi pada diri mereka, digolongkan sebagai *internal*. Sedangkan *eksternal* adalah mereka yang mempercayai bahwa mereka tidak dapat mengendalikan kejadian atau hasil (Spector, 1982 dalam Donnelly *et al.*, 2003:90). Penelitian telah menunjukkan adanya hubungan yang kuat dan positif antara individu yang ber-*locus of control* eksternal dengan keinginan menggunakan kecurangan atau manipulasi untuk meraih tujuan pribadi (Gable dan Dangelo, 1994; Comer, 1985; Solar dan Bruehl, 1971 dalam Donnelly *et al.*, 2003:90). Dalam situasi dimana *eksternal* tidak mampu memperoleh dukungan yang dibutuhkan untuk bertahan, mereka memandang manipulasi sebagai strategi untuk bertahan (Solar dan Bruehl, 1971 dalam Donnelly *et al.*, 2003:90).

Dalam konteks auditing, manipulasi atau kecurangan akan muncul dalam bentuk perilaku disfungsional. Perilaku tersebut dilakukan oleh auditor untuk memanipulasi proses audit dalam rangka meraih target kinerja individu auditor. Menurutnya kualitas audit yang diakibatkan perilaku tersebut dipandang auditor sebagai pengorbanan seperiunya agar dapat bertahan dalam lingkungan audit. Diduga bahwa semakin tinggi *locus of control* eksternal individu, semakin besar kemungkinan individu tersebut menerima perilaku disfungsional

H_1 : *Locus of control* memiliki pengaruh signifikan terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*

Kinerja dan Penerimaan Auditor atas *Dysfunctional Audit Behavior*

Performance atau kinerja merupakan hasil dari perilaku anggota organisasi, dimana tujuan aktual yang dicapai adalah dengan adanya perilaku. Kinerja adalah merupakan hasil usaha sendiri dengan banyak faktor yang mempengaruhinya. Menurut Lee (2000) dalam Indri dan Provita (2007:6) bahwa orang akan menyukai pekerjaan mereka jika mereka termotivasi untuk pekerjaan itu, dan secara psikologis bahwa pekerjaan yang dilakukan adalah berarti, ada rasa tanggungjawab terhadap pekerjaan yang dilakukan dan pengetahuan mereka tentang hasil pekerjaan akan meningkatkan motivasi, kepuasan dan kinerja.

Tidak ada bukti meyakinkan mengenai hubungan antara kinerja dan perilaku disfungsional secara umum. Akan tetapi terdapat dukungan teoritis bahwa perilaku disfungsional lebih mungkin terjadi pada situasi ketika persepsi pribadi (*self-perception*) individu atas kinerjanya rendah.

Gable dan Dangelo (1994) dalam Donnelly *et al.* (2003:91) menyatakan bahwa perilaku disfungsional terjadi pada situasi ketika individu merasa dirinya kurang mampu mencapai hasil yang diharapkan melalui usahanya sendiri. Dalam penelitian yang serupa, Solar dan Bruehl (1971) dalam Donnelly *et al.* (2003:91) menyatakan bahwa individu yang tingkat

kinerjanya berada dibawah harapan supervisor memiliki kemungkinan yang lebih besar terlibat dalam perilaku disfungsional karena menganggap dirinya tidak mempunyai kemampuan untuk bertahan dalam organisasi melalui usahanya sendiri. Jadi, perilaku disfungsional dipandang sebagai hal yang perlu karena tujuan individu maupun organisasi tidak dapat dicapai melalui tingkat kinerja tersebut. Oleh karena itu, auditor yang memiliki persepsi rendah atas kinerjanya diperkirakan menunjukkan penerimaan atas perilaku disfungsional yang lebih tinggi.

H_2 : Kinerja memiliki pengaruh signifikan terhadap penerimaan dysfunctional audit behavior

Turnover Intentions dan Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior

Turnover merupakan masalah tersendiri yang dihadapi organisasi karena berkaitan dengan jumlah individu yang meninggalkan organisasi pada periode tertentu. Sedangkan *turnover intentions* (keinginan berpindah kerja) mengacu pada hasil evaluasi individu mengenai kelangsungan hubungannya dengan organisasi dan belum terwujud dalam tindakan pasti (Suwandi dan Indriantoro, 1999 dalam Agustini, 2005:19). Lee dan Mowday (1987) dan Michaels dan Spector (1982) dalam Ardiansah (2003:14) mengemukakan bahwa *intentions to leave* adalah penyebab langsung *turnover* karyawan. *Turnover intentions* mengacu pada niat karyawan untuk mencari alternatif pekerjaan lain dan belum terwujud dalam bentuk perilaku nyata (Pasewark dan Strawser, 1996 dalam Agustini, 2005:19). Penelitian tersebut menekankan pengertian *turnover* sebagai wujud sikap dalam bentuk *intentions* untuk memprediksi perilaku *turnover* yang sesungguhnya.

Malone dan Roberts (1996) dalam Donnelly *et al.* (2003:91) menyatakan bahwa auditor yang memiliki keinginan berpindah kerja lebih mungkin terlibat dalam perilaku disfungsional karena adanya penurunan rasa takut dari kondisi yang mungkin terjadi bila perilaku tersebut terdeteksi. Jadi, auditor yang memiliki keinginan berpindah kerja lebih tinggi, diduga akan lebih menerima perilaku disfungsional.

H_3 : *Turnover intentions* memiliki pengaruh signifikan terhadap penerimaan dysfunctional audit behavior

PENGARUH TIDAK LANGSUNG DENGAN PERILAKU DISFUNGSIONAL

Locus of Control dan Kinerja

Seseorang yang ber-*locus of control* internal cenderung berusaha lebih keras ketika ia meyakini bahwa usahanya tersebut akan mendatangkan hasil (Spector, 1982; Majumder *et al.*, 1977; Phares, 1976 dalam Donnelly *et al.*, 2003:92). Perbedaan yang ada antara internal dan eksternal menjadikan masing-masing tipe tersebut lebih cocok untuk menduduki posisi tertentu dalam organisasi. Spector (1982) dalam Donnelly *et al.* (2003:92) menyarankan bahwa :

Internal paling cocok untuk pekerjaan yang memerlukan keahlian teknis tinggi atau *skilled jobs*, pekerjaan profesional, pekerjaan manajerial atau *supervisory jobs*. Eksternal akan lebih tepat untuk *factory line jobs*, *unskilled labor jobs*, *clerical jobs*, dan pekerjaan yang sifatnya rutin.

Penelitian mengenai peranan *locus of control* dalam akuntansi masih sangat terbatas. *Locus of control* diidentifikasi sebagai moderator pada hubungan antara partisipasi-kinerja

dalam penelitian mengenai anggaran partisipasi (Brownell, 1981; Licata *et al.*, 1986 dalam Frucot dan Shearon, 1991:83). Hyatt dan Prawitt (2001) dalam Donnelly *et al.* (2003:92) memberikan beberapa bukti bahwa *locus of control* internal diasosiasikan dengan peningkatan kinerja. Karena sifat teknis dan profesional lingkungan pekerjaan audit serta konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya. Internal harus menunjukkan kinerja yang lebih baik daripada eksternal.

H_4 : *Locus of control memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja*

Locus of Control dan Turnover Intentions

Beberapa penelitian telah menemukan hubungan yang signifikan antara *locus of control* internal dan masa jabatan (*job tenure*), menunjukkan tingkat *turnover* internal lebih kecil daripada eksternal (Andrisani dan Nestle, 1976; Organ dan Greene, 1974; Harvey, 1971 dalam Donnelly *et al.*, 2003:92). Dihipotesiskan bahwa perbedaan yang melekat antara internal dan eksternal akan tampak dalam profesi audit melalui keinginan berpindah kerja. Secara spesifik, eksternal diperkirakan menunjukkan tingkat keinginan berpindah kerja yang lebih tinggi daripada internal.

H_5 : *Locus of control memiliki pengaruh signifikan terhadap turnover intentions*

Kinerja dan Turnover Intention

Hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh McEvoy dan Cascio (1987) dalam Agustini (2005:21) menemukan bahwa tingkat *turnover* paling rendah terjadi diantara karyawan yang kinerjanya baik (*good performers*). Sehingga auditor yang menunjukkan tingkat kinerja tinggi akan dipromosikan, sedangkan auditor yang tidak mampu mencapai standar kinerja minimum akan dikeluarkan dari organisasi. Berdasarkan penemuan tersebut, diduga bahwa kinerja mempunyai hubungan terbalik dengan *turnover intentions*.

H_6 : *Kinerja memiliki pengaruh signifikan terhadap turnover intentions*

Locus of Control dan Komitmen Organisasional

Secara teori, karyawan yang memiliki komitmen akan bekerja lebih giat, tetap tinggal dalam organisasi, dan memberikan kontribusi yang lebih efektif pada organisasi (Mowday *et al.*, 1979 dalam Donnelly *et al.*, 2003:93). Internal merasa bahwa mereka mempunyai lebih banyak peluang daripada eksternal (Spector, 1982 dalam Donnelly *et al.*, 2003:93). Ketika internal bergabung dengan perusahaan, mereka cenderung memiliki komitmen yang lebih tinggi daripada eksternal (Luthans *et al.*, 1987 dalam Donnelly *et al.*, 2003:93). Selama masa kerjanya internal merasa memiliki pilihan-pilihan yang ada di bursa tenaga kerja dan berdasarkan atas kebersamaannya dengan perusahaan akan semakin memperbesar komitmennya terhadap organisasi (Spector, 1982 dalam Donnelly *et al.*, 2003:93).

H_7 : *Locus of control memiliki pengaruh signifikan terhadap komitmen organisasional*

Komitmen Organisasional dan Kinerja

Beberapa penelitian telah menentukan bahwa komitmen organisasional sebagai anteseden terhadap kinerja (Randall, 1990) dalam Donnelly *et al.* (2003:93). Mowday *et al.* (1974) dalam Donnelly *et al.* (2003:93) menyatakan bahwa karyawan yang mempunyai komitmen lebih tinggi akan menunjukkan kinerja yang lebih baik daripada karyawan yang

memiliki komitmen yang lebih rendah. Ferris (1981) dalam Donnelly *et al.* (2003:94) menemukan bahwa kinerja yang ditunjukkan oleh akuntan junior dipengaruhi oleh tingkat komitmennya terhadap organisasi. Dalam penelitian yang hampir sama mengenai penentu kinerja auditor, Ferris dan Larcker (1983) dalam Donnelly *et al.* (2003:94) mengindikasikan bahwa kinerja auditor adalah bagian dari fungsi komitmen organisasional. Nouri dan Parker (1998) dalam Donnelly *et al.* (2003:94) menemukan bahwa komitmen organisasional secara positif mempengaruhi kinerja. Hasil penelitian Randall (1990) dalam Donnelly *et al.* (2003:94) menyatakan bahwa komitmen organisasional mempunyai hubungan positif dengan kinerja karyawan, tetapi hubungannya kecil. Dalam penelitian baru-baru ini, karyawan dengan komitmen yang lebih tinggi diharapkan akan menunjukkan kinerja yang lebih baik.

H_8 : *Komitmen organisasional memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja*

Komitmen Organisasional dan *Turnover Intentions*

Penelitian terdahulu tentang faktor-faktor penyebab *turnover* di lingkungan KAP antara lain dilakukan oleh Poznanski dan Bline (1997); Pasewark dan Strawser (1996); dan Suwandi dan Indriantoro (1999) dalam Agustini (2005:28). Hasil penelitian tersebut yang memakai variabel ganda (bivariat), menemukan bahwa variabel yang secara konsisten memiliki hubungan langsung sebagai penyebab *turnover intentions* adalah kepuasan kerja dan komitmen organisasional (Cohen dan Hudecek, 1993 dalam Agustini, 2005).

Luthans (1997) dalam Ardiansah (2003:22) mengungkapkan bahwa sejalan dengan tingkat kepuasan kerja, terdapat bauran hasil (*mixed outcomes*) dari komitmen organisasional, salah satunya rendahnya *turnover*. Hasil penelitian tersebut sejalan dengan hasil penelitian Mowday *et al.* (1982) dalam Donnelly *et al.* (2003:94) bahwa konsekuensi komitmen organisasional yang paling kuat dan paling bisa ditebak adalah rendahnya tingkat *turnover*. Hasil *meta-analysis* Mathieu dan Zajac (1990) dalam Donnelly *et al.* (2003:94) mengilustrasikan bahwa komitmen organisasional secara positif dihubungkan dengan kehadiran dan secara negatif dengan keterlambatan dan *turnover*. Sebagai tambahan, komitmen organisasional menunjukkan hubungan yang lebih besar dengan maksud kepindahan, termasuk maksud meninggalkan pekerjaannya

Marsh dan Mannari (1977), Bartol (1979), Hom *et al.* (1979), Aranya *et al.* (1982), Mowday *et al.* (1982), Angle dan Perry (1983), Pierce dan Dunham (1987), Mathieu dan Zajac (1990), Reed *et al.* (1994), dan Dwi Cahyono (2001) dalam Ardiansah (2003:26) menyatakan bahwa terdapat hubungan yang negatif antara komitmen organisasional dan *turnover intentions*.

H_9 : *Komitmen organisasional memiliki pengaruh signifikan terhadap turnover intentions*

METODE PENELITIAN

Definisi Operasional Variabel

Definisi operasional adalah penentuan *construct* sehingga menjadi variabel yang dapat diukur (Indriantoro dan Supomo, 2002:69). Operasionalisasi variabel penelitian menggunakan instrumen yang telah digunakan pada penelitian terdahulu yang telah teruji keandalan validitas dan reliabilitasnya.

Locus of Control

Locus of control diukur menggunakan 16 item pertanyaan Spector (1988) dalam Donnelly *et al.* (2003:95). Responden diminta untuk mengidentifikasi hubungan antara *reward / outcomes* dan penyebabnya menggunakan 7 point skala Likert. Skor yang tinggi menunjukkan individu dengan *locus of control* eksternal dan sebaliknya skor yang rendah menunjukkan individu dengan *locus of control* internal.

Komitmen Organisasional

Instrumen bentuk singkat Mowday *et al.* (1979) dalam Donnelly *et al.* (2003:96) berisi 9 item pertanyaan digunakan untuk mengukur komitmen organisasional. Pengukuran menggunakan format 7 point skala Likert dengan 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Skor 7 mengindikasikan tingkat komitmen organisasional yang tinggi.

Kinerja

Kinerja diukur menggunakan versi modifikasi dari Mahoney *et al.* (1963, 1965) dalam Donnelly *et al.* (2003:97) yang terdiri dari 7 item pertanyaan. Responden diminta untuk mengevaluasi kerja individualnya sendiri dengan memperhatikan 6 dimensi kerja yaitu perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, *staffing*, dan representasi. Kemudian responden juga diminta menilai keefektifan kerja mereka secara keseluruhan pada pertanyaan terakhir. Pengukuran menggunakan 7 point skala Likert dengan 1 (di bawah rata-rata) dan 7 (di atas rata-rata).

Turnover Intentions

Tiga item pertanyaan digunakan untuk menilai tingkat keinginan berpindah kerja responden dalam waktu dekat (dalam 2 tahun), jangka menengah (dalam 5 tahun), dan jangka panjang (sampai pensiun). Pendekatan periode multiwaktu ini didukung oleh literatur sebelumnya (Scandura dan Viator, 1994; Rasch dan Harrell, 1990; Aranya dan Ferris, 1984 dalam Donnelly *et al.*, 2003:98). Pengukuran menggunakan 7 point skala Likert dengan 1 (sangat tidak setuju) dan 7 (sangat setuju). Point yang rendah mengindikasikan keinginan berpindah kerja tinggi, sebaliknya point tinggi mencerminkan keinginan berpindah kerja yang rendah.

Penerimaan Dysfunctional Audit Behavior

Terdapat 12 item pertanyaan yang terbagi dalam 3 bagian instrumen perilaku disfungsi audit, yang didesain untuk memperoleh informasi perilaku disfungsi di lingkungan audit. Empat item berhubungan dengan masing-masing dari 3 tipe perilaku disfungsi audit. Item-item tersebut didesain untuk mengukur bagaimana penerimaan auditor terhadap berbagai bentuk perilaku disfungsi. Pengukuran menggunakan 7 point skala Likert dengan 1 (sangat tidak setuju) dan 7 (sangat setuju). Skor 7 mengindikasikan tingkat penerimaan perilaku disfungsi yang tinggi.

Pada item pertanyaan Komitmen Organisasional, Kinerja dan Penerimaan *Dysfunctional Audit Behavior* semua bersifat *favorable*. Sedangkan pada item pertanyaan *Turnover Intention* semua bersifat *unfavorable*. Untuk item pertanyaan *Locus of Control*, item *favorable* ditunjukkan

oleh nomor 1,2,3,4,7,11,14,15. Item *unfavorable* ditunjukkan oleh nomor 5,6,8,9,10,12,13,16. Skor 1 untuk jawaban Sangat Tidak Setuju (STS) dan skor 7 untuk jawaban Sangat Setuju (SS) pada item *favorable*, dan skor berarti sebaliknya pada item *unfavorable*.

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data subyek. Data yang akan dianalisis merupakan data primer. Data primer berasal dari jawaban kuesioner yang dikembalikan oleh responden. Kuesioner yang kembali akan diseleksi terlebih dahulu guna melihat lengkap tidaknya terisi sebagaimana dikehendaki untuk kepentingan analisis. Kerangka sampel menggunakan Direktori KAP 2009 yang memuat data KAP seluruh Indonesia.

Metode Pengumpulan Data

Data dikumpulkan melalui kuesioner yang disampaikan kepada KAP yang menjadi sampel baik secara *contact person* maupun dikirim melalui pos. Pengumpulan data melalui *contact person* dengan menjadikan individu sebagai jaringan untuk menyebarkan kuesioner pada responden yang lain. Pengiriman melalui pos dilakukan jika pada KAP tersebut tidak terdapat *contact person* kedua cara dilakukan untuk mengharapkan tingkat kembali (*response rate*) kuesioner yang tinggi.

Kuesioner didesain terdiri dua bagian. Bagian pertama berisi deskripsi responden, merupakan uraian responden secara demografis. Bagian kedua terdiri dari instrumen pertanyaan yang mengkonstruksi variabel penelitian. Bagian kedua ini berisi pertanyaan dengan jawaban menggunakan skala Likert (1 sampai 7).

Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Tengah, dengan pertimbangan bahwa penelitian ini menggunakan alat statistik *Structural Equation Model* (SEM) yang mengharuskan ukuran sampel yang diambil 100 sampai 200 (Hair *et al.*, 1998 dalam Maryanti 2005:32). Pemilihan sampel auditor berdasarkan kerangka KAP yang terdaftar pada Direktori KAP 2009.

Penentuan sampel dilakukan untuk tiap kota berdasarkan kemudahan (*convenience sampling*). Sedangkan untuk kota yang hanya ada satu KAP maka langsung dipilih sebagai sampel. Data terkini jumlah auditor, baik dalam level junior, senior, maupun manajer tidak dapat diketahui secara pasti, maka pertimbangan kecukupan data yang diperlukan untuk analisis dengan model estimasi menggunakan *Maximum Likelihood* (ML) minimum diperlukan sampel 100 (Ghozali, 2005:21).

Teknik Pengujian Hipotesis

Uji hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan alat analisis *structural equation modeling* (SEM). Alat analisis tersebut digunakan karena memiliki kemampuan untuk menggabungkan *measurement model* dan *structural model* secara simultan dan efisien bila dibandingkan dengan teknik-teknik multivariat lain (Hair *et al.*, 1998 dalam Agustini 2005:36). Disamping itu, teknik ini juga mampu mengungkapkan dan menguji rumusan teoritis rumit

dalam penelitian keperilakuan (Kerlinger, 1986 dalam Agustini, 2005:36). Model persamaan struktural dilakukan dengan perangkat AMOS 6.

Pada permodelan yang menggunakan teknik analisis SEM ditempuh beberapa langkah yang harus dilakukan. Hair *et al.* (1998) dalam Ghozali (2005:19) mengajukan tahapan permodelan dan analisis persamaan struktural menjadi 7 langkah yaitu:

Langkah 1: pengembangan model secara teori

Langkah 2 : menyusun diagram jalur

Langkah 3 : membentuk model dan persamaan structural

Dalam penelitian ini, hasil kedua langkah tersebut adalah sebagai berikut:

$$KO = \beta_1 LOC + z_1 \dots\dots\dots (1)$$

$$K = \beta_2 KO + \beta_3 LOC + z_2 \dots\dots\dots (2)$$

$$TI = \beta_4 LOC + \beta_5 K + \beta_6 KO + z_3 \dots\dots\dots (3)$$

$$DAB = \beta_1 LOC + \beta_3 LOC + \beta_9 LOC + \beta_4 LOC + \beta_2 KO + \beta_6 KO + \beta_5 K + \beta_7 K + \beta_8 TI + z_4 \dots\dots\dots (4)$$

Langkah 4: memilih jenis input matrik dan estimasi model yang diusulkan

Langkah 5: menilai identifikasi model struktural

Langkah 6: menilai kriteria *goodness of fit*

Langkah 7 : interpretasi dan modifikasi model

ANALISIS DATA

Evaluasi Asumsi SEM

Normalitas Data

Pengujian ini dilakukan dengan mengamati nilai skewness data yang digunakan, apabila nilai CR pada skewness data berada pada rentang antara ± 2.58 atau berada pada tingkat signifikansi 0.01.

Evaluasi normalitas dilakukan dengan menggunakan kriteria *critical ratio skewness value* dan *kurtosis value*, menunjukkan meskipun ada beberapa variabel yang tidak berdistribusi normal secara *univariate*, namun normalitas *multivariate* menunjukkan nilai sebesar 1,781 yang berada pada rentang antara ± 2.58 sudah menunjukkan data yang normal. Dengan demikian maka uji normalitas tersebut dapat diterima.

Evaluasi atas Outlier

Outlier adalah observasi atau data yang memiliki karakteristik unik yang terlihat sangat berbeda dengan data lainnya dan muncul dalam bentuk nilai ekstrim, baik untuk variabel tunggal maupun kombinasi (Hair, *et al.*, 1995 dalam Ghozali, 2005:129). Deteksi terhadap *Multivariate Outliers* dilakukan dengan memperhatikan nilai *mehalanobis distance*. Jarak Mahalanobis (*Mahalanobis Distance*) untuk tiap-tiap observasi dapat dihitung dan akan menunjukkan jarak sebuah observasi dari rata-rata semua variabel dalam sebuah ruang multidimensional.

Untuk menghitung *mahalanobis distance* berdasarkan nilai chi-square pada derajat bebas sebesar 33 (jumlah indikator) pada tingkat $p < 0.001$ adalah $c^2_{(33,0.001)} = 59,703$ (berdasarkan tabel distribusi c^2). Dari hasil pengolahan data dapat diketahui bahwa jarak

Mahalanobis maksimal adalah 49,369. yang masih berada di bawah batas maksimal *Multivariate Outliers*.

Evaluasi atas Multikolineritas dan Singularitas

Pengujian data selanjutnya adalah untuk melihat apakah terdapat multikolineritas dan singularitas dalam sebuah kombinasi variabel. Indikasi adanya multikolineritas dan singularitas dapat diketahui melalui nilai determinan matriks kovarians yang benar-benar kecil, atau mendekati nol. Dari hasil pengolahan data nilai determinan matriks kovarians sample adalah :

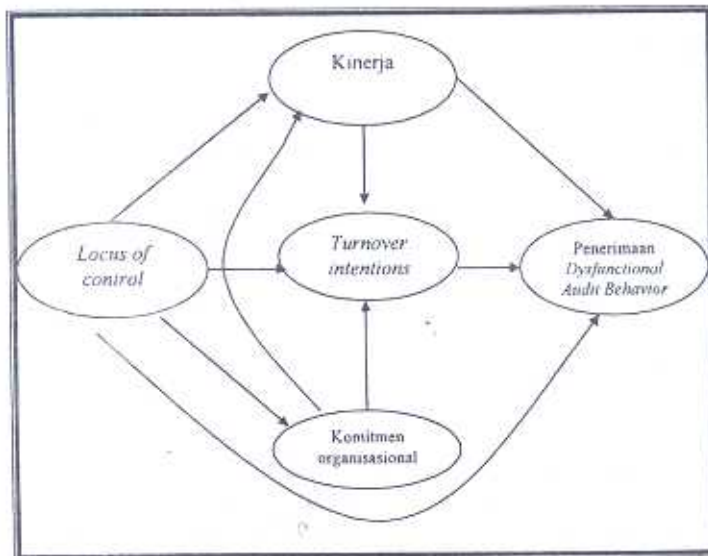
$$\text{Determinant of sample covariance matrix} = 0,109$$

Dari hasil pengolahan data tersebut dapat diketahui nilai *determinant of sample covariance matrix* berada cukup jauh dari nol. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa data penelitian yang digunakan masih belum menunjukkan adanya gejala multikolineritas atau singularitas yang tinggi.

Kerangka Pemikiran

Untuk dapat memudahkan dalam melaksanakan penelitian ini, disusun kerangka pemikiran sebagai berikut :

Gambar 1
Kerangka Pemikiran Teoritis



Pengujian Hipotesis

Analisis hasil pengolahan data pada tahap *full model* SEM dilakukan dengan melakukan uji kesesuaian dan uji statistik. Hasil pengolahan data untuk analisis full model SEM ditampilkan pada Gambar 2. Berdasarkan hasil full model di gambar 2 tersebut menunjukkan bahwa model yang digunakan dapat diterima, dimana diperoleh nilai *chi-square* sebesar 524,511 dengan

tingkat signifikansi sebesar 0,110. Nilai signifikansi yang lebih besar dari 0,05 menunjukkan sebagai suatu model persamaan struktural yang baik. Indeks pengukuran TLI, CFI, CMIN/DF, dan RMSEA juga berada dalam rentang nilai yang diharapkan, meskipun nilai GFI dan AGFI diterima secara marginal. Hal ini disebabkan karena variasi data. Dengan demikian uji kelayakan model SEM sudah memenuhi syarat penerimaan. Uji terhadap kelayakan full model SEM ini diringkas sebagaimana dalam tabel 1. Dengan adanya model yang sudah fit maka pengujian parameter sebagaimana yang dihipotesiskan dapat diinterpretasikan. Hasil pengujian parameter dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 1
Hasil Pengujian Kelayakan Model *Structural Equation Model*

Goodness of Fit Indeks	Cut-off Value	Hasil	Evaluasi Model
Chi – Square	≤ 538.393	524.511	Baik
Probability	≥ 0.05	0.110	Baik
RMSEA	≤ 0.08	0.025	Baik
GFI	≥ 0.90	0.815	Marginal
AGFI	≥ 0.90	0.786	Marginal
CMIN / DF	≤ 2.00	1.079	Baik
TLI	≥ 0.95	0.983	Baik
CFI	≥ 0.95	0.984	Baik

Sumber : Data primer yang diolah 2010

Tabel 2
Regression Weight *Structural Equation*

			Estimate	S.E.	Std. Koef	C.R.	P
KO	<---	LoC	0.589	0.130	0.463	4.549	***
K	<---	LoC	0.227	0.105	0.236	2.167	0.030
K	<---	KO	0.190	0.083	0.253	2.290	0.022
TI	<---	LoC	-0.424	0.132	-0.329	-3.227	0.001
TI	<---	K	-0.326	0.129	-0.243	-2.528	0.011
TI	<---	KO	-0.248	0.102	-0.245	-2.425	0.015
DAB	<---	LoC	-0.216	0.109	-0.200	-1.970	0.049
DAB	<---	K	-0.221	0.109	-0.197	-2.022	0.043
DAB	<---	TI	0.253	0.093	0.304	2.728	0.006

Sumber : Data primer yang diolah 2010

PEMBAHASAN

Hipotesis 1

Parameter estimasi hubungan *Locus of control* terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior* menunjukkan nilai koefisien *standardized* sebesar -0,200. Nilai pengujian C.R = -1.970 dengan probabilitas = 0,049 < 0,05. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa *locus of control* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penerimaan

dysfunctional audit behavior. Hasil statistik ini berhasil menerima hipotesis 1 yang diajukan dan mendukung hasil penelitian Donnelly *et. al.*, (2003); Agustini (2005); Wijayanti (2007) dan Sitanggang (2007), dan tidak mendukung hasil penelitian Maryanti (2005) yang menyatakan *locus of control* tidak berpengaruh signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*.

Hipotesis 2

Parameter estimasi hubungan Kinerja terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior* menunjukkan nilai koefisien *standardized* sebesar -0,197. Nilai pengujian C.R = -2.022 dengan probabilitas = 0,043 < 0,05. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa Kinerja memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*. Hasil uji statistik ini berhasil menerima hipotesis 2 yang diajukan dan mendukung hasil penelitian Donnelly *et. al.*, (2003); Maryanti (2005); Agustini (2005); dan Wijayanti (2007), dan tidak mendukung hasil penelitian Sitanggang (2007) yang menyatakan *self-related performance* tidak berpengaruh signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*.

Hipotesis 3

Parameter estimasi hubungan *Turnover intention* terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior* menunjukkan nilai koefisien *standardized* sebesar 0,304. Nilai pengujian C.R = 2.738 dengan probabilitas = 0,006 < 0,05. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa *turnover intention* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*. Hasil uji statistik ini berhasil menerima hipotesis 3 yang diajukan dan mendukung hasil penelitian Maryanti (2005); Agustini (2005); Wijayanti (2007) dan Sitanggang (2007), dan tidak mendukung hasil penelitian Donnelly *et. al.*, (2003) yang menyatakan *turnover intention* tidak berpengaruh signifikan terhadap *dysfunctional audit behavior*.

Hipotesis 4

Parameter estimasi hubungan *Locus of control* terhadap Kinerja menunjukkan nilai koefisien *standardized* sebesar 0,236. Nilai pengujian C.R = 2.167 dengan probabilitas = 0,030 < 0,05. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa *Locus of control* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap Kinerja. Hasil uji statistik ini berhasil menerima hipotesis 4 yang diajukan dan mendukung hasil penelitian Agustini (2005); Maryanti (2005) dan Sitanggang (2007).

Hipotesis 5

Parameter estimasi hubungan *Locus of control* terhadap *Turnover Intention* menunjukkan nilai koefisien *standardized* sebesar -0,329. Nilai pengujian C.R = -3.227 dengan probabilitas = 0,001 < 0,05. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa *Locus of control* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *Turnover Intention*. Hasil uji statistik ini berhasil menerima hipotesis 5 yang diajukan dan mendukung hasil penelitian Agustini (2005); Maryanti (2005) dan Sitanggang (2007).

Tabel 3
Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

	KO		K		TI		DAB	
	Langsung	Tidak Langsung	Langsung	Tidak Langsung	Langsung	Tidak Langsung	Langsung	Tidak Langsung
LoC	0.463		0.236	0.117	-0.329	-0.210	-0.200	-0.147
KO			0.253		-0.245	-0.061		
K					-0.243		-0.197	-0.074

Sumber: Data primer yang diolah 2010

Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi menunjukkan besarnya variabel terikat yang dapat dijelaskan oleh variabel terikatnya. Penelitian ini memiliki 4 model persamaan, sehingga akan memiliki nilai 4 koefisien determinasi masing-masing untuk Komitmen Organisasional sebesar 21,4%, untuk Kinerja sebesar 17,5%, untuk Turnover Intention sebesar 40,1% serta untuk *Dysfunctional Audit Behavior* sebesar 31,7%.

KESIMPULAN

Dari hasil analisis data dan pembahasan pada bab sebelumnya dapat disimpulkan sebagai berikut ini :

1. Variabel *locus of control*, kinerja, dan *turnover intention* berpengaruh signifikan terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*.
2. Berdasar analisis pengaruh langsung dan tidak langsung dapat disimpulkan bahwa dampak karakteristik personal auditor akan berpengaruh terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*. Selain itu Koefisien pengaruh langsung karakteristik personal auditor terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior* cenderung lebih besar dari pengaruh tidak langsungnya.
3. Variansi variabel Komitmen Organisasional mampu dijelaskan oleh variabel *locus of control* sebesar 21,4%, Variansi variabel Kinerja mampu dijelaskan oleh variabel *locus of control* dan komitmen organisasional sebesar 17,5%, Variansi variabel *Turnover Intention* mampu dijelaskan oleh variabel *locus of control*, komitmen organisasional dan kinerja sebesar 40,1%, Variansi variabel Penerimaan *Dysfunctional Audit Behavior* mampu dijelaskan oleh variabel *locus of control*, kinerja dan *turnover intention* sebesar 31,7%.

Implikasi dan Keterbatasan

Berdasarkan kesimpulan yang diperoleh dalam penelitian ini, maka diajukan saran bagi Kantor Akuntan Publik (KAP) diharapkan dapat mengetahui karakteristik personal auditor yang dapat menunjang kesuksesan personal dan membawa kesuksesan bagi KAP dalam menjalankan fungsinya karena auditor dituntut dapat melaksanakan pekerjaannya secara profesional sehingga laporan audit yang dihasilkan akan berkualitas. Auditor mempunyai peranan yang tidak kalah pentingnya dalam membentuk kepercayaan para pemakai informasi pelaporan keuangan. Audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor bertujuan

untuk memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan. Langkah-langkah yang dapat dilaksanakan oleh KAP adalah melakukan seleksi pada saat merekrut, member program pelatihan dan pengembangan untuk peningkatan profesionalisme auditor. Selain itu sangat penting bagi KAP untuk menekankan pada semua personel audit untuk bekerja secara profesional dengan memberi prioritas yang tinggi dalam evaluasi kinerja, kompensasi, promosi, dan keputusan untuk mempertahankan pegawai.

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan yang pasti mempengaruhi hasil diantaranya adalah:

1. Dasar penelitian yang digunakan pada penelitian ini adalah replikasi dari hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan Donnelly *et. al.*, (2003) di luar negeri, sehingga perbedaan persepsi terhadap nilai yang sangat mempengaruhi karakteristik personal auditor sebagai objek penelitian akan memberikan hasil yang berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan di Indonesia.
2. Responden yang digunakan sebagai sampel penelitian ini kurang luas yaitu hanya mencakup beberapa auditor dari beberapa Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Tengah saja.
3. Penelitian ini hanya menguji variabel karakteristik personal auditor mengacu pada penelitian Donnelly *et. al.*, (2003).

Bagi peneliti selanjutnya, diharapkan memasukkan variabel personal lainnya seperti *relativism* (Sitanggang, 2007) terhadap *dysfunctional audit behavior* dengan menggunakan sampel yang lebih luas.

REFERENSI

- Agustini, Widya, 2005, *Penerimaan Auditor Terhadap Perilaku Disfungsional Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Kota Semarang, Purwokerto, Solo, Yogyakarta, dan Jakarta)*, Skripsi S1, UNDIP, Semarang.
- Ardiansah, Muhammad N., 2003, *Pengaruh Gender dan Locus of Control terhadap Kepuasan Kerja, Komitmen Organisasional, dan Keinginan Bepindah Kerja Auditor (Studi pada Auditor KAP di Pulau Jawa)*, Tesis S2, UNDIP, Semarang.
- Basuki dan Krisna Y.M., 2006, *Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor Dan Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik Di Surabaya*, *Maksi*, Vol. 6, No. 2, 203-223.
- Donnelly, David. P., et al., 2003, *Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristic*, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 15, 87-110.

- Frucot, V., and W.T. Shearon., 1991, Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction, *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 1, 80-99.
- Ghozali, I. 2005. *Model Persamaan Struktural Konsep dan Aplikasi Dengan Program AMOS Ver. 5.0*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. BPFE-Yogyakarta. Yogyakarta.
- Irwandi, Soni Agus, 2002, Pengaruh Prediktor Job Insecurity terhadap Turnover Intentions. *Tesis S2*, UNDIP, Semarang.
- Kartika, Indri dan Provita Wijayanti, 2007, Locus Of Control Sebagai Anteseden Hubungan Kinerja Pegawai Dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi pada Auditor Pemerintah Yang Bekerja pada Bpkp di Jawa Tengah dan DIY), *Simposium Nasional Akuntansi X*, AUPE-5, 1-37.
- Maryanti, Puji, 2005, Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa), *Tesis S2*, UNDIP, Semarang.
- _____, 2005, Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa), *Maksi*, Vol. 5, No. 2, 213-226.
- Sitanggang, Abdonsius, 2007, Penerimaan Auditor Terhadap Perilaku Audit Disfungsional : Suatu Model Penjelasan Dengan Menggunakan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris Pada Auditor Kantor Akuntan Publik di DKI Jakarta), *Tesis S2*, UNDIP, Semarang.
- Wijayanti, Provita, 2007, Pengaruh Karakteristik Auditor Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi Empiris Pada Auditor Pemerintah yang Bekerja di BPKP di Jawa Tengah dan DI Yogyakarta), *Tesis S2*, UNDIP, Semarang.

Corresponding author:

Ardiani Ika S, Email : dianviraby@yahoo.co.id

Gambar 2
Hasil Pengujian Structural Equation Model (SEM)

