

**ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK PERSONAL
AUDITOR TERHADAP PENERIMAAN AUDITOR ATAS
DYSFUNCTIONAL AUDIT BEHAVIOR**
**(Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah
dan DI Yogyakarta)**

Husna Lina Febrina

Dr. P. Basuki Hadiprayitno, MBA., M.Acc., Akt.

Universitas Diponegoro

ABSTRACT

This study aimed to reexamine relationship of auditor's personal characteristics and auditor's acceptance of dysfunctional audit behavior (DAB). This study refers to Donnelly et al. (2003) with the addition of several variables by Harini et al. (2010). Auditor's personal characteristics is consisted of Locus Of Control (LOC), Organizational Commitment (OC), Performance (P), and Turnover Intention (TI). Inconsistent results of previous studies encouraged additional study about this issue. This study was important to do because of the increasing of demands of financial statement's users for qualified audit report.

Respondents in this study was the auditor who worked in public accounting firm in Central Java and DI Yogyakarta. Primary data was collected by survey methods and using questionnaires that directly delivered to auditors. Determination of samples was done by convenience sampling method. The sample size was 110 respondents. Data analysis was done by Structural Equation Modelling (SEM) LISREL 8.80 and SPSS 19.0.

The result showed that auditors with external LOC tend to accept DAB. This was because auditors don't believe their own ability so they need DAB to improve their performance. While variable OC, P, and TI are not related with DAB because of the tight job competition and the tendency of current auditor's acceptance of DAB is more affected by external factors of auditor. The significance of LOC indicates that accounting profession is vulnerable to DAB which can decrease the audit quality.

Keywords : Dysfunctional Audit Behavior, Locus Of Control, Organizational Commitment, Performance, Turnover Intention.

I. PENDAHULUAN

Auditor independen adalah akuntan publik bersertifikat atau kantor akuntan publik yang melakukan audit atas entitas keuangan komersial dan non komersial (Arens et al., 2008). Klien membutuhkan pihak ketiga agar pertanggungjawaban keuangan yang disajikan kepada *stakeholder* dapat dipercaya. *Stakeholder* membutuhkan jasa auditor untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan klien berisi informasi *reliable* yang dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Akuntan publik sebagai profesi yang memberikan jasa audit dan *assurance* kepada masyarakat harus memiliki kualifikasi tertentu, yaitu keahlian dalam akuntansi (ada sertifikasinya) dan keahlian lain (perpajakan, penilaian aset, analisis sistem, konsultan manajemen, dan sebagainya) serta kualitas pribadi yang tinggi. Kualitas pribadi akuntan publik akan tercermin dari perilaku profesionalnya. Menurut Weningtyas dkk. (2006), perilaku individu merupakan refleksi sisi profesionalitasnya. Perilaku profesional akuntan publik dapat diwujudkan dalam bentuk menghindari *dysfunctional audit behavior* (perilaku audit disfungsional) yaitu perilaku auditor dalam proses audit yang tidak sesuai dengan prosedur audit yang telah ditetapkan atau menyimpang dari standar yang berlaku, yang dapat mengurangi kualitas audit.

Setelah kasus Enron, yang merupakan kegagalan KAP Arthur Andersen, dan World.Com di Amerika Serikat pada 2001, serta kasus Kimia Farma, auditor dianggap ikut andil dalam memberikan informasi yang salah, sehingga banyak pihak mengalami kerugian materi dalam jumlah besar. Para auditor dianggap sebagai salah satu penyebab kegagalan *recovery* ekonomi global. Oleh karena itu, para praktisi dan peneliti di bidang auditing di seluruh dunia berusaha meningkatkan kinerjanya untuk mengembalikan kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor. Opini seorang auditor dapat menjadi salah akibat perilaku audit disfungsional yang menyebabkan kurangnya bukti audit, prosedur

audit yang tidak lengkap, dan pelaksanaan proses audit yang tidak sesuai dengan prosedur yang telah ditentukan untuk perikatan.

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria atau standar akuntansi yang berlaku (Arens et al., 2008). Standar akuntansi internasional yang sekarang digunakan oleh Indonesia dan banyak negara lain adalah IFRS (*International Financial Reporting Standard*). Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai IFRS, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan material atau salah saji lainnya (Arens et al., 2008), melalui prosedur audit yang telah direncanakan sebelumnya.

Audit yang berkualitas adalah audit yang dapat meningkatkan kualitas informasi dan konteksnya agar *reliable*. Penurunan kualitas audit (*Reduced Audit Quality*) memberikan pengaruh negatif terhadap profesi auditing (Nor et al., 2009) dan menurunkan standar *fee* audit. Kualitas audit ditentukan oleh pelaksanaan prosedur yang tepat dan pengendalian personal auditor, tidak bisa hanya dinilai dari *output* yang dapat diukur, agar kualitas audit tinggi tercapai. Penelitian Otley dan Pierce (1996) menyatakan bahwa sistem pengendalian yang berlebihan akan menyebabkan terjadinya konflik dan mengarah pada *dysfunctional audit behavior* (perilaku audit disfungsional). Misalnya, *time budget* dan *deadline budget* yang terlalu ketat akan menekan auditor sehingga melakukan perilaku disfungsional untuk memenuhi *budget* yang telah ditentukan.

Perilaku audit disfungsional oleh auditor dilakukan melalui manipulasi data atau bukti, kecurangan, dan penyimpangan terhadap standar audit yang berlaku. Hal ini dapat mempengaruhi hasil audit, baik secara langsung maupun tidak langsung. Perilaku audit disfungsional ada beberapa jenis, yaitu *premature sign off* dan *altering or replacing audit procedures* yang menyebabkan kurangnya bukti yang diperoleh (*gathering*

insufficient evidence), pelaksanaan audit yang kurang akurat, serta kesalahan tahapan audit. Selain itu, *underreporting of time* (URT) juga dapat menjadi penyebab *time pressure* dalam proses audit berikutnya.

Perilaku-perilaku di atas mengarah pada perilaku akuntan yang dapat menurunkan kualitas audit (*reducing audit quality behavior*) dan cenderung menurunkan kepercayaan publik terhadap profesi akuntan. Hal ini akhirnya dapat mematikan profesi itu sendiri sehingga harus dapat ditekan frekuensinya. Oleh karena itu, penelitian mengenai perilaku disfungsional perlu dilakukan agar penyebab perilaku ini dapat diketahui dan berdasarkan bukti yang jelas sehingga langkah yang tepat dapat disusun untuk mengantisipasinya.

Faktor-faktor karakteristik personal yang mempengaruhi penerimaan *dysfunctional audit behavior*, di antaranya *locus of control*, komitmen organisasi (Maryanti, 2005; Donnelly et al., 2003), kinerja karyawan (Irawati et al., 2005; Donnelly et al., 2003; Harini dkk.,2010), dan *Turnover intention* (Maryanti, 2005; Donnelly et al., 2003; Harini dkk.,2010).

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya serta adanya ketidakseragaman hasil penelitian, peneliti ingin menguji kembali faktor-faktor yang mempengaruhi penerimaan *dysfunctional audit behavior* oleh auditor. Penelitian ini merupakan replikasi penelitian Donnelly et al. (2003) yang meneliti pengaruh *locus of control*, *organizational commitment*, dan posisi atau jabatan terhadap *dysfunctional audit behavior*. Penelitian ini berbeda dengan penelitian terdahulu karena adanya penambahan variabel *performance* dan *turnover intention* berdasarkan penelitian Harini dkk. (2010) yang merupakan replikasi Donnelly et al. (2003). Penelitian Harini menguji pengaruh karakteristik personal auditor terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*.

Berdasarkan latar belakang di atas, dapat dirumuskan permasalahan sebagai berikut: (1) Apakah *locus of control* berpengaruh negatif terhadap komitmen organisasi? (2) Apakah *locus of control* berpengaruh negatif terhadap kinerja (*performance*)? (3) Apakah *locus of control* berpengaruh

positif terhadap *turnover intention*? (4) Apakah *locus of control* berpengaruh positif terhadap *dysfunctional audit behavior*? (5) Apakah komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja? (6) Apakah komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap *dysfunctional audit behavior*? (7) Apakah kinerja berpengaruh negatif terhadap *turnover intention*? (8) Apakah kinerja (*performance*) berpengaruh negatif terhadap *dysfunctional audit behavior*? (9) Apakah *turnover intention* berpengaruh positif terhadap *dysfunctional audit behavior*?

Penelitian ini bertujuan untuk menguji kembali pengaruh karakteristik personal auditor terhadap penerimaan auditor terhadap *dysfunctional audit behavior* berdasarkan bukti empiris yang diperoleh. Kontribusi yang diharapkan dalam penelitian ini adalah: (1) Memberikan kontribusi pada pengembangan teoritis, terutama ilmu auditing dan akuntansi keperilakuan, serta dapat digunakan sebagai acuan untuk riset-riset mendatang, (2) Memberikan kontribusi pengembangan praktek, sebagai acuan umpan balik yang bermanfaat dalam usaha evaluasi profesi akuntan publik demi peningkatan kualitas audit dan profesionalitasnya.

II. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Atribusi

Teori atribusi menjelaskan tentang proses bagaimana kita menentukan penyebab perilaku seseorang. Kita membuat sebuah atribusi ketika kita mendeskripsikan perilaku seseorang dan mencoba menggali pengetahuan mengapa mereka berperilaku seperti itu (Alim, 2010). Berdasarkan teori Konsensus Weiner (1974), keberhasilan dan kegagalan memiliki penyebab internal atau eksternal. Ketika seseorang dengan *need of achievement* tinggi telah sukses, dia akan menganggap keberhasilan itu berasal dari faktor internal (usaha dan kemampuan) serta cenderung menganggap kegagalan sebagai tindakan yang kurang usaha bukan karena tidak mampu.

Teori Motivasi X dan Y Mc Gregor

Dalam teori motivasi X dan Y Mc Gregor, individu yang memiliki *external locus of control* akan bertipe X karena mereka tidak menyukai tanggung jawab, dan harus dipaksa agar berprestasi, mereka harus dimotivasi oleh lingkungannya. Sedangkan *internal locus of control* internal akan bertipe Y karena mereka menyukai kerja, kreatif, berusaha bertanggung jawab, dan dapat mengarahkan diri sendiri dengan target tertentu.

Auditing dan Prosedur Audit

Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan serta melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan (Arens et al., 2008). Auditing bertujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal material, posisi keuangan dan hasil usaha klien (Mulyadi, 2011). Prosedur audit adalah rincian instruksi yang menjelaskan bukti audit yang harus diperoleh selama audit, yang di-*list* dalam program audit (Arens et al., 2008). Prosedur audit yang disebutkan dalam standar tersebut meliputi inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi. Prosedur audit yang disebutkan dalam standar pekerjaan lapangan ketiga meliputi inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi. Prosedur audit lain tersebut meliputi penelusuran (*tracing*), pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*), penghitungan, dan *scanning*, *reperforming*, dan teknik berbantuan komputer.

Dysfunctional Audit Behavior

Dysfunctional audit behavior adalah perilaku auditor dalam proses audit yang tidak sesuai dengan program audit yang telah ditetapkan atau menyimpang dari standar yang telah ditetapkan. Perilaku ini merupakan reaksi terhadap lingkungan, misalnya *controlling system* (Otley dan Pierce, 1996). *Dysfunctional audit behavior* berhubungan dengan menurunnya kualitas audit (Harini dkk., 2010). Hal ini juga sejalan dengan pemikiran Paino et al. (2011), yang menyatakan bahwa *dysfunctional audit behavior*

dapat mempengaruhi kemampuan KAP dalam memperoleh pendapatan, memenuhi kualitas kerja profesional, dan mengevaluasi kinerja pegawai dengan akurat. Dalam jangka panjang, isu ini akan merusak kualitas audit.

Dysfunctional audit behavior dalam penelitian ini ada 3, yaitu *altering/replacement of audit procedure* dan *premature sign off*, yang membahayakan kualitas audit secara langsung, sedangkan *underreporting of time* mempengaruhi hasil audit secara tidak langsung. Pemerolehan bukti yang kurang, pemrosesan kurang akurat, dan kesalahan dari tahapan-tahapan audit juga merupakan dampak dari perilaku disfungsional audit.

Altering/replacing of audit procedure adalah penggantian prosedur audit yang telah ditetapkan dalam standar auditing. Hal ini berpengaruh secara langsung terhadap kualitas audit dan dapat mengubah hasil audit.

Premature sign off merupakan suatu keadaan yang menunjukkan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah audit yang diperlukan dalam prosedur audit tanpa menggantinya dengan langkah lain. Suatu proses audit sering gagal karena penghapusan prosedur audit yang penting dari prosedur audit daripada prosedur audit tidak dilakukan secara memadai untuk beberapa item.

Underreporting of Time (URT) juga berpengaruh tidak langsung pada mutu audit (Harini dkk., 2010; Donnelly et al., 2003). URT terjadi ketika auditor melakukan tugas audit tanpa melaporkan waktu yang sebenarnya. URT menyebabkan keputusan personel kurang baik, menutupi kebutuhan revisi anggaran, dan menghasilkan *time pressure* untuk audit di masa datang yang tidak diketahui (Kartika dan Wijayanti, 2007).

Locus of Control

Locus of control adalah persepsi tentang kendali mereka atas nasib, kepercayaan diri dan kepercayaan mereka atas keberhasilan diri. Teori LOC menggolongkan individu apakah termasuk dalam LOC internal atau eksternal. *Internal control* adalah tingkatan di mana seorang individu berharap bahwa *reinforcement* atau hasil dari perilaku mereka bergantung pada perilaku mereka sendiri atau karakteristik personal mereka. *External*

control adalah tingkatan di mana seseorang berharap bahwa *reinforcement* atau hasil adalah fungsi dari kesempatan, keberuntungan atau takdir di bawah kendali yang lain atau tidak bisa diprediksi.

***Organizational commitment* (komitmen organisasi)**

Organizational commitment merupakan rasa identifikasi (ketertarikan dan kepercayaan terhadap tujuan dan nilai organisasi), keterlibatan (kesediaan untuk berusaha sebaik mungkin demi kepentingan organisasi) dan loyalitas (keinginan untuk tetap menjadi anggota organisasi yang bersangkutan) yang dinyatakan oleh seorang pegawai terhadap organisasinya. Komitmen terhadap organisasi artinya lebih dari sekedar keanggotaan formal, karena meliputi sikap menyukai organisasi dan kesediaan untuk mengusahakan tingkat upaya yang tinggi bagi kepentingan organisasi demi pencapaian tujuan.

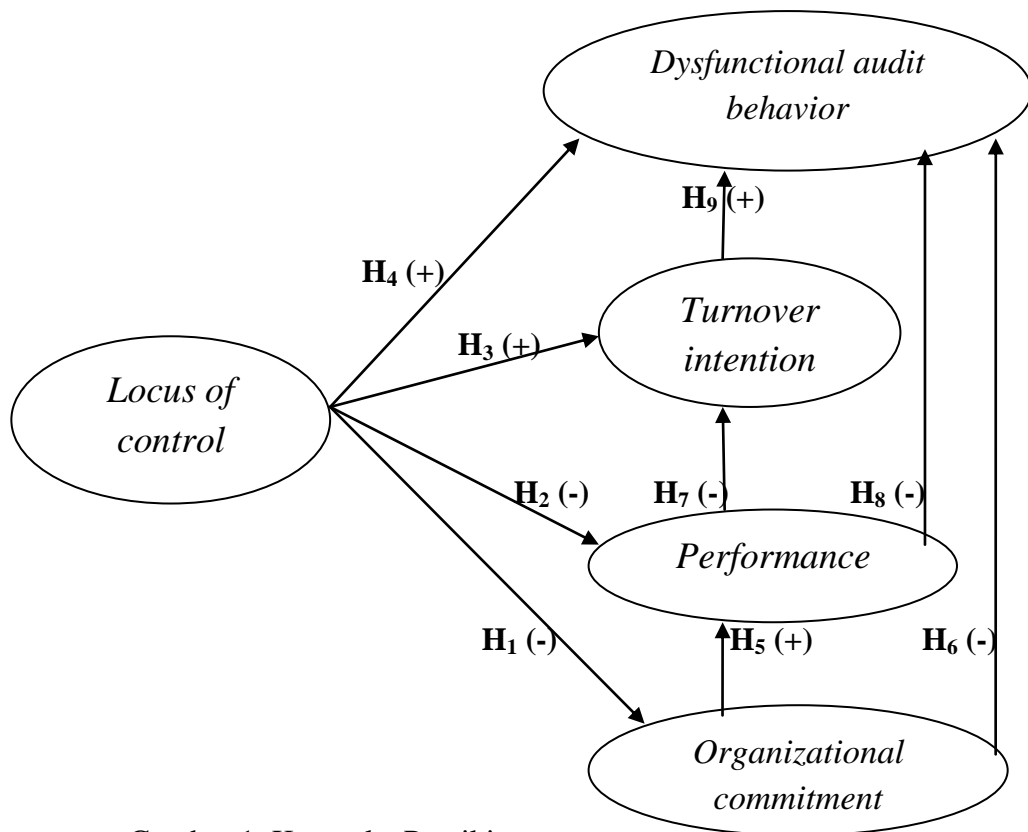
Performance

Menurut T.B. Sjafrri Mangkuprawira (2007), *performance* adalah hasil atau tingkat keberhasilan seseorang secara keseluruhan selama periode tertentu di dalam melaksanakan tugas dibandingkan dengan berbagai kemungkinan, seperti standar hasil kerja, target atau sasaran atau kriteria yang telah ditentukan terlebih dahulu dan telah disepakati bersama.

Turnover intention

Turnover intention adalah sikap yang dimiliki oleh anggota organisasi untuk mengundurkan diri dari organisasi atau dalam hal ini, dari Kantor Akuntan Publik sebagai auditor independen. *Job satisfaction* dan *performance* berhubungan terbalik dengan *turnover intention*. Berdasarkan penelitian Fitriany dkk. (2010), auditor yang *dissatisfied* (*low satisfaction*) dan dianggap memiliki prestasi yang rendah (*poor performers*) oleh atasannya, cenderung memiliki tingkat *turnover* yang tinggi, dan sebaliknya.

Berdasarkan penjelasan sebelumnya, peneliti menyusun kerangka pemikiran sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Pengembangan Hipotesis

Locus of control internal mendorong auditor untuk bekerja keras dalam memajukan organisasi. Auditor dengan *locus of control* internal menganggap mereka memiliki kesempatan besar dalam organisasi karena usaha mereka yang dinilai sehingga individu ini bekerja keras untuk mencapai tujuan organisasi dan biasanya sangat loyal terhadap organisasi. Auditor tersebut ingin melakukan yang terbaik, sehingga ketika mendapat suatu pekerjaan atau proyek, dia akan berusaha melaksanakannya dengan komitmen tinggi agar nama organisasi dikenal baik oleh masyarakat. Sedangkan individu dengan *locus of control* eksternal beranggapan mereka tidak memiliki pilihan lain selain tetap berada dalam organisasi karena mereka tidak memiliki kemampuan bersaing untuk mencari alternatif pekerjaan lain di luar organisasi sehingga mereka akan bekerja memenuhi *budget* hanya sebagai persyaratan agar tetap berada di KAP tersebut dan rasa loyalitasnya relatif kurang terhadap KAP tempatnya bekerja saat ini.

Penelitian sebelumnya (Donnelly et al., 2003) menyatakan bahwa *locus of control* eksternal memiliki hubungan negatif dengan *organizational*

commitment. Penelitian ini dilakukan di Amerika Serikat. Budaya kerja dan karakteristik individu Indonesia sangat berbeda dengan Amerika Serikat, sehingga peneliti ingin menguji kembali hipotesis ini di Indonesia, sebagai berikut:

H₁: *Locus of control* berpengaruh negatif terhadap *organizational commitment*

Berdasarkan Teori Motivasi, individu dengan *locus of control* eksternal memiliki karakteristik X, yang berarti malas, kurang bertanggung jawab dalam bekerja, dan cenderung bersifat reaktif terhadap suatu permasalahan. Sebaliknya, *locus of control* internal termasuk sifat Y yang memiliki tanggung jawab tinggi, menyukai pekerjaan dan target, selalu bekerja dengan kemampuan maksimal, dan cenderung memiliki rencana-rencana cadangan.

Auditor yang ber-*locus of control* eksternal biasanya memiliki kinerja yang relatif rendah karena cenderung tidak bekerja maksimal, malas dalam bekerja, dan menganggap usaha mereka tidak akan menghasilkan penilaian yang baik. Hal ini karena mereka hanya menganggap pekerjaan sebagai beban dalam hidup mereka.

Dalam penelitian Hyatt dan Prawitt (2001) dan Harini dkk., (2010), *locus of control* eksternal berpengaruh negatif terhadap *performance*. Sehingga hipotesis yang akan diuji selanjutnya dengan sampel dan tahun berbeda adalah:

H₂: *Locus of control* berpengaruh negatif terhadap *performance*

Individu dengan *locus of control* internal memiliki keyakinan tinggi terhadap kemampuannya untuk bertahan dalam organisasi karena individu tersebut dapat menyelesaikan semua pekerjaannya dengan baik sehingga kecil kemungkinan untuk mendapat sanksi. Individu dengan *locus of control* eksternal cenderung selalu ingin berpindah karena takut terhadap kemungkinan diberhentikan bila pekerjaannya terdeteksi tidak sesuai dengan target dan standar yang telah ditentukan.

Individu yang bermaksud untuk meninggalkan organisasi kurang memperhatikan pengaruh balik potensial sikapnya terhadap promosi dan penilaian kerja, sehingga auditor ini cenderung menerima *dysfunctional audit behavior*. Bila seseorang memiliki *locus of control* eksternal, maka *turnover intention* semakin tinggi. Hal ini tidak sejalan dengan penelitian Harini dkk. (2010). Hipotesis yang akan diuji adalah:

H₃: *Locus of control* berpengaruh positif terhadap *turnover intention*

Individu dengan *locus of control* eksternal menganggap hasil atau *outcome* yang didapat bukan berasal dari usaha mereka, tetapi berasal dari faktor situasional seperti lingkungan dan kemujuran atau keajaiban. Individu dengan karakter seperti ini perlu didorong lebih keras agar mau bekerja dengan baik untuk memenuhi target yang telah ditentukan dan biasanya bersifat reaktif.

Sedangkan untuk individu dengan *locus of control* internal, individu ini percaya bahwa *outcome* yang terjadi merupakan hasil kerja keras mereka dan semua kejadian berada di bawah pengendalian mereka dan memiliki komitmen untuk berusaha semaksimal mungkin dalam segala hal dan biasanya akan lebih terdorong bila diberi target tertentu.

Penggunaan manipulasi, penipuan, atau taktik menjilat atau mengambil muka dapat menggambarkan usaha *locus of control* eksternal untuk mempertahankan pengaruh mereka terhadap lingkungan yang kurang ramah dan memberikan kepada mereka sebuah pendekatan berorientasi internal seperti kerja keras. Penelitian sebelumnya (Harini dkk., 2010; Sitanggang, 2007; Maryanti, 2005, dan Donnelly et al., 2003) menunjukkan bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh positif terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*. Sehingga peneliti akan menguji hipotesa berikut:

H₄: *Locus of control* berpengaruh positif terhadap *dysfunctional audit behavior*

Komitmen organisasi merupakan anteseden terjadinya kinerja auditor. Seseorang yang memiliki komitmen tinggi terhadap organisasinya akan

melakukan kinerja yang tinggi untuk menunjukkan dedikasinya. Maryanti (2005) menyatakan bahwa kinerja yang dilakukan oleh auditor dipengaruhi secara positif oleh komitmen organisasi. Pada umumnya, orang yang memiliki rasa komitmen tinggi terhadap organisasi diharapkan dan dianggap akan melakukan yang terbaik untuk kemajuan organisasinya melalui kinerjanya yang lebih baik daripada orang lain, sehingga dapat dirumuskan hipotesis berikut:

H₅: *Organizational commitment* berpengaruh positif terhadap *performance*

Individu dengan komitmen organisasi rendah mungkin tertarik dalam *pursuing self-interest* dibandingkan dengan kepentingan organisasi (Donnelly et al., 2003). Individu tersebut cenderung menunjukkan penerimaannya atas perilaku audit disfungsional untuk pencapaian pribadi, contohnya *underreporting of time*.

Donnelly et al. (2003) dan Otley dan Pierce (1996) telah melakukan penelitian tentang hubungan komitmen organisasi dengan perilaku audit disfungsional di Amerika dan Irlandia yang menunjukkan hubungan yang signifikan. Karena karakteristik organisasi dan budaya di dua negara tersebut sangat berbeda dengan Indonesia, peneliti ingin menguji variabel yang sama di Indonesia. Selain itu, penelitian Donnelly et al. (2003) membuktikan hubungan negatif antara komitmen organisasi dengan perilaku audit disfungsional, sedangkan hasil penelitian Maryanti (2005) menyatakan bahwa keduanya berhubungan positif. Hipotesis yang akan diuji kembali oleh peneliti adalah sebagai berikut:

H₆: *Organizational commitment* berpengaruh negatif terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*

Harini dkk. (2010) menemukan bukti bahwa tingkat *turnover* paling rendah terjadi di antara karyawan yang kinerjanya baik. Berdasarkan penemuan tersebut, kinerja berhubungan terbalik dengan keinginan berpindah kerja, karena ketika tingkat kinerja individu tinggi, maka *turnover intention* akan rendah. Begitu pula sebaliknya, semakin rendah kinerja individu, semakin tinggi *turnover intention* yang dilakukan. Hal ini terjadi

karena auditor yang memiliki tingkat kinerja tinggi akan dipromosikan, sedangkan untuk auditor yang tidak mampu mencapai standar kerja minimum yang telah ditetapkan akan mendapat sanksi atau bahkan dapat dikeluarkan dari organisasi tempatnya bekerja, yaitu kantor akuntan publik.

Penelitian Harini dkk. (2010) berbeda dengan hasil penelitian Maryanti (2005), yang membuktikan bahwa kinerja tidak berhubungan dengan *turnover intention*. Hasil yang berbeda ini mendorong peneliti untuk menguji kembali hipotesis ini, yaitu:

H7: *Performance* berpengaruh negatif terhadap *turnover intention*

Perilaku disfungsional dapat terjadi pada situasi ketika individu merasa dirinya kurang mampu untuk mencapai hasil yang diharapkan melalui usahanya sendiri. Donnelly et al. (2003) menyatakan bahwa individu yang memiliki kinerja di bawah standar memiliki kemungkinan tinggi untuk terlibat dalam perilaku disfungsional karena menganggap dirinya tidak memiliki kemampuan untuk bertahan dalam organisasi melalui usahanya sendiri.

Penerimaan auditor atas perilaku audit disfungsional akan lebih tinggi bila auditor memiliki persepsi kinerja rendah atas dirinya (Harini dkk., 2010). Hal ini karena seorang auditor dengan tingkat kinerja rendah atau di bawah standar merasa bahwa auditor tersebut tidak memiliki *capability* dan *skill* sendiri untuk bertahan dalam organisasi. Auditor tersebut cenderung melakukan segala cara untuk meningkatkan kinerjanya, walaupun bukan merupakan cara yang baik sesuai standar dan etika yang berlaku, seperti manipulasi dan kecurangan auditor dalam melakukan proses audit. Auditor berkinerja tinggi cenderung menolak perilaku audit disfungsional karena ia dapat mencapai target kinerja dengan usahanya sendiri melalui prosedur audit yang telah ditetapkan oleh manajer.

Penelitian Donnelly et al. (2003) tidak menemukan bukti adanya hubungan antara kinerja auditor dengan perilaku disfungsional auditor. Penelitian Wilopo (2006) dan Harini dkk. (2010) membuktikan bahwa kinerja berhubungan negatif dengan penerimaan perilaku audit

disfungsional. Sedangkan penelitian Maryanti (2005) menyatakan bahwa kinerja berhubungan positif dengan penerimaan perilaku audit disfungsional karena auditor tidak menganggapnya sebagai *unethical behavior* melainkan sebagai cara untuk mendapatkan promosi. Karena hasil penelitian yang berbeda tersebut, peneliti ingin menguji kembali hipotesis tersebut:

H8: *Performance* berpengaruh negatif terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*

Auditor yang memiliki *turnover intention* atau keinginan berpindah kerja tinggi dapat terlibat dalam perilaku disfungsional karena menurunnya tingkat ketakutan yang ada dalam dirinya terhadap dijatuhkannya sanksi atau ancaman diberhentikan bila perilaku tersebut terdeteksi oleh supervisor ataupun memperhatikan dampak potensial terhadap perilaku disfungsional terhadap promosi dan penilaian kerja (*job assessment*), sehingga auditor yang memiliki *turnover intention* lebih tinggi akan menerima perilaku disfungsional.

Penelitian Maryanti (2005) dan Sitanggang (2007) membuktikan bahwa *turnover intention* memiliki pengaruh positif terhadap *dysfunctional audit behavior*, sedangkan Harini dkk. (2010) menolak pernyataan tersebut karena auditor muda cenderung masih memiliki tingkat idealisme tinggi. Hasil yang tidak konsisten pada penelitian-penelitian sebelumnya mendorong peneliti untuk menguji kembali hipotesis tersebut, jadi hipotesis kesepuluh adalah:

H9: *Turnover intention* berpengaruh positif terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior*

III. METODE PENELITIAN

Sampel dan Metode Pengumpulan Data

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Tengah dan DIY. Auditor dipilih sebagai populasi karena auditor langsung terjun ke lapangan dalam melakukan profesi auditnya sehingga lebih rentan terhadap penerimaan *dysfunctional audit behavior* dalam melakukan proses audit yang dapat mempengaruhi hasil audit yang akan dipublikasikan oleh perusahaan klien.

Sampel penelitian ini adalah 26 KAP yang ada di Semarang dan Yogyakarta. Pengambilan sampel dilakukan secara non probabilitas, yaitu *convenience sampling*. Ini berarti penentuan sampel tidak acak, tetapi menunjuk pada KAP yang diperkirakan dapat memberikan informasi terkait penelitian.

Pengumpulan data penelitian dilakukan dengan membagikan kuesioner secara langsung. Jumlah responden yang dibutuhkan sebagai sampel adalah lebih dari 100 karena penelitian ini menggunakan model *Structural Equation Modeling* (SEM) dengan program *Linier Structural Relationship* (LISREL) 8.80 *Maximum Likelihood Estimation* (MLE) yang mengharuskan ukuran sampel yang diambil sebanyak 100 hingga 400 responden (Hair et al., 2010). Indikator pertanyaan dalam kuesioner diukur dengan 5 poin skala Likert.

Variabel Eksogen (Independen)

Variabel *locus of control* dinilai dengan menggunakan 16 pertanyaan Spector (1988) dalam Maryanti (2005). *Locus of control* eksternal ditunjukkan dengan skor yang lebih tinggi.

Variabel Endogen (Dependen)

Organizational commitment diukur dengan 9 indikator pertanyaan yang dikembangkan oleh Mowday (1979) dalam Maryanti (2005). Skor kecil menunjukkan tingkat komitmen organisasi yang rendah.

Variabel *performance* diukur dengan menggunakan 7 indikator pertanyaan yang dikembangkan oleh Mahoney et al. (1963, 1965) dalam Maryanti (2005). Setiap responden diminta untuk mengevaluasi seberapa besar kinerja mereka dalam tahapan perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, representasi, pengaturan staf, dan keseluruhannya.

Variabel *turnover intention* diukur dengan 6 indikator pertanyaan, yang terdiri dari 4 indikator yang merupakan modifikasi dari 3 indikator Wayne et al. (1997) dalam Maryanti (2005) dan 2 indikator tambahan. Pertanyaan tambahan berdasarkan pada pernyataan Harini dkk. (2010) dan

Fitriany dkk. (2010) yang menyatakan bahwa *job satisfaction* berpengaruh negatif terhadap *turnover intention* di semua tingkatan KAP.

Metode Analisis Data

Pengukuran konstruk dan hubungan antar variabel akan dinilai dengan menggunakan *Structural Equation Model* (SEM) dari paket software statistik *LISREL (Linier Structural Relationship)* 8.3. SEM adalah pendekatan statistik komprehensif untuk menguji hipotesis tentang hubungan antara variabel *observed* dan variabel *laten*. Pemilihan penggunaan *Structural Equation Model* (SEM) dari paket software statistik *LISREL (Linier Structural Relationship)* didasarkan atas keunggulan-keunggulan yang dimiliki oleh SEM dibandingkan dengan teknik analisis multivariate biasa seperti regresi berganda dan analisis faktor. Adapun keunggulan daripada SEM yaitu dapat menguji secara bersamaan :

1. Model struktural: hubungan antara konstruk (variabel *laten*) independen dan dependen.
2. Model *measurement*: hubungan (nilai *loading*) antara indikator dengan konstruk (variabel *laten*).

Digabungkannya pengujian model struktural dan pengukuran tersebut memungkinkan peneliti untuk menguji kesalahan pengukuran (*measurement error*) sebagai bagian yang tak terpisahkan dari SEM dan melakukan analisis faktor bersamaan dengan pengujian hipotesis. Proses SEM mencakup delapan langkah yang harus dilakukan, yaitu : (1) Konseptualisasi model, (2) Penyusunan diagram alur (*path diagram construction*), (3) Spesifikasi model dan menggambarkan sifat dan jumlah parameter yang diestimasi, (4) Identifikasi Model, (5) Estimasi Parameter, (6) Penilaian model fit, (7) Modifikasi Model, dan (8) Validasi Silang. Persamaan struktural model:

$$\begin{aligned}OC &= \gamma_1 LOC + \zeta_1 \\P &= \gamma_2 LOC + \beta_5 OC + \zeta_2 \\TI &= \gamma_3 LOC + \beta_7 P + \zeta_3 \\DAB &= \gamma_4 LOC + \beta_6 OC + \beta_8 P + \beta_9 TI + \zeta_4\end{aligned}$$

Keterangan:

$$\begin{aligned}OC &= \textit{Organizational Commitment} \\LOC &= \textit{Locus of Control} \\P &= \textit{Performance}\end{aligned}$$

TI	=	<i>Turnover Intention</i>
DAB	=	Penerimaan <i>Dysfunctional Audit Behavior</i>
γ	=	hubungan langsung variabel eksogen terhadap variabel endogen (gamma)
β	=	hubungan langsung variabel endogen terhadap variabel endogen (beta)
ζ	=	<i>measurement error</i> variabel endogen (zeta)

IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dari 150 kuesioner yang dibagikan, hanya 120 yang kembali dengan respon rate 80%. Tingkat pengembalian yang bisa digunakan hanya 73% ($110/150 \times 100\%$) karena 10 kuesioner tidak diisi lengkap sehingga tidak dapat dimasukkan dalam penelitian. Identitas responden ditunjukkan dalam TABEL 1 berikut.

Keterangan	Jumlah	Prosentase
Jenis Kelamin		
Laki-Laki	63	57%
Perempuan	47	43%
Umur		
20 – 24	47	42,7%
25 – 29	47	42,7%
30 – 34	5	4,5%
35 – 39	3	2,7%
40 – 44	4	3,6%
45 – 49	2	1,8%
50 – 54	1	0,9%
55 – 59	1	0,9%
Pendidikan terakhir		
D3	2	1,8%
S1	101	91,8%
S2	7	6,3%
PPA	66	60%
Posisi di KAP		
Manajer	2	1,8%
Supervisor	7	6,3%
Auditor Senior	28	25,4%
Auditor Junior	73	66,3%
Pengalaman sbg auditor		
< 1 tahun	4	3,6%
1 tahun	44	40%
>1 – 3 tahun	32	29%

>3 – 5 tahun	17	15,4%
>5 – 10 tahun	6	5,4%
>10 tahun	7	6,3%
Pengalaman bekerja di KAP		
1 tahun	30	27%
>1 – 3 tahun	52	47,2%
>3 – 5 tahun	14	13%
>5 – 10 tahun	7	6,3%
> 10 tahun	7	6,3%
Keahlian lain dan Sertifikat		
Memiliki	77	70%
Tidak memiliki	33	30%
DAB		
Pernah melakukan	34	31%
Belum	76	69%

Jawaban responden menunjukkan tingkat *locus of control* eksternal, *organizational commitment*, *performance*, *turnover intention*, dan penerimaan *dysfunctional audit behavior* yang tinggi. Hal ini ditunjukkan oleh rata-rata yang lebih tinggi daripada rata-rata teoritis.

TABEL 2. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Range Teoritis	Range Penelitian	Mean	Standar Deviation
<i>Locus of Control (LOC)</i>	16 – 80	24 – 70	41,35	8,366
Komitmen Organisasi (OC)	9 – 45	23 – 45	34,59	4,312
Kinerja (P)	7 – 35	16 – 35	25,89	4,784
<i>Turnover Intention (TI)</i>	6 – 30	8 – 30	17,49	3,353
<i>Dysfunctional Audit Behavior (DAB)</i>	12 – 60	15 – 55	37,73	7,686

Berdasarkan hasil uji *non response bias*, jawaban responden yang mengisi kuesioner sebelum dan sesudah *cut off* (2 minggu) tidak berbeda, hanya berbeda dalam *turnover intention*.

TABEL 3. Uji Non Response Bias

Variabel	Levene's Test Significant	Equal Variance	t-test Sig. (2 tailed)	Keterangan
LOC	0,910	Assumed	0,854	Sama
OC	0,924	Assumed	0,654	Sama

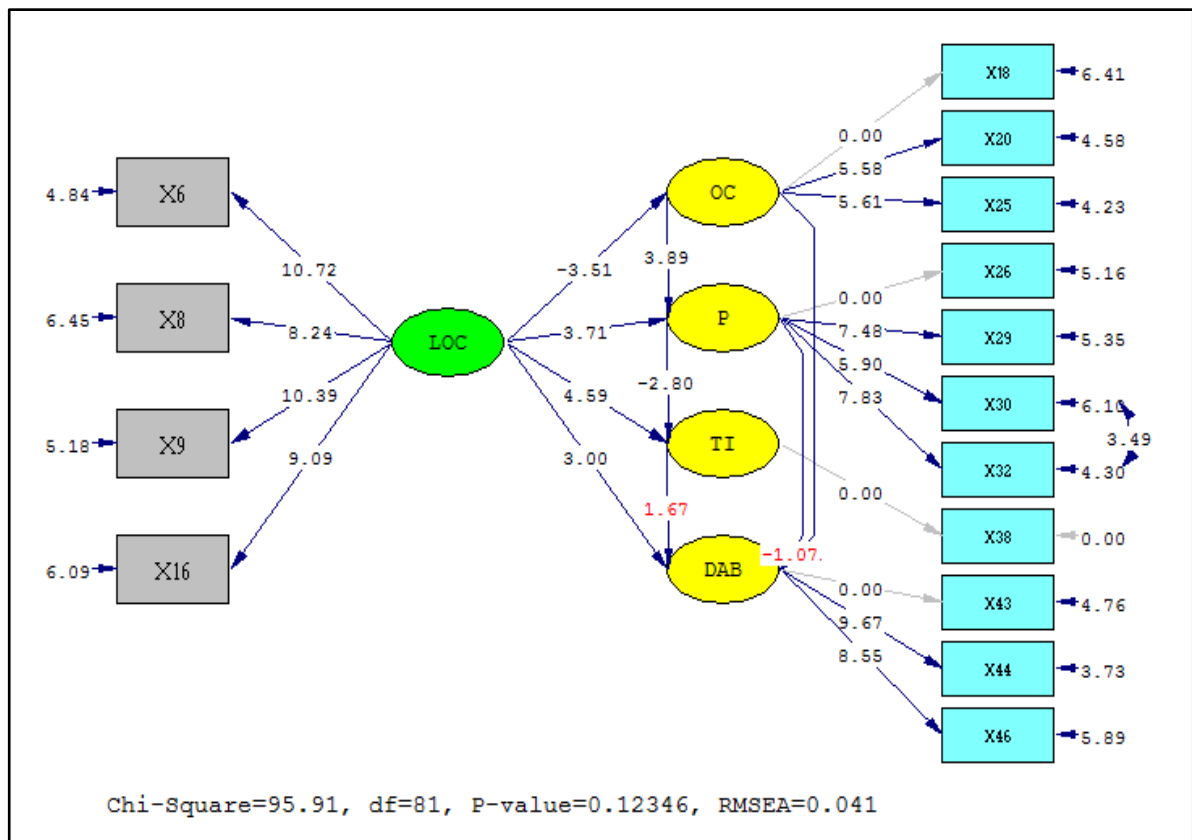
P	0,316	Assumed	0,283	Sama
TI	0,213	Assumed	0,015	Beda
DAB	0,249	Assumed	0,278	Sama

Sebelum pengujian hipotesis, indikator-indikator variabel diukur dengan *Confirmatory Factor Analysis* melalui 3 penilaian, yaitu Analisis *overall model fit* dengan mengevaluasi *goodness of fit indices*, analisis validitas, dengan melihat nilai *standardized solution* (SS) pada path diagram atau nilai estimasi (*loading*) pada output bagian *measurement equations*, dan analisis reliabilitas dengan melihat nilai R^2 pada output bagian *measurement equations*. Indikator dengan validitas baik memiliki estimasi *standardized loading* ideal $\geq 0,7$ (Hair et al., 2010). Nilai SS dapat digunakan untuk melakukan perbandingan mana di antara indikator-indikator yang memiliki pengaruh terbesar terhadap variabelnya atau variabel independen mana yang memiliki pengaruh terbesar terhadap variabel dependen. Semakin tinggi nilai R^2 , semakin besar peran indikator dalam menjelaskan variabel yang bersangkutan (Ghozali dan Fuad, 2008).

SEM harus memenuhi asumsi normalitas dan *multicollinearity* sebelum melakukan pengujian hipotesis. Berdasarkan output SEM, diketahui bahwa data tidak memenuhi asumsi *univariate normality*. Hal tersebut dapat dilihat dari nilai *P-value* Skewness and Kurtosis yang tidak signifikan ($> 0,05$). Sedangkan asumsi *multivariate normality* menunjukkan data tidak normal secara simultan karena *P-value* signifikan. namun penelitian dapat diteruskan dengan mengestimasi model dengan menggunakan metode ML (*Maximum Likelihood*), tetapi mengoreksi *standar error* dan beberapa *goodness of fit indices* akibat ketidaknormalan distribusi data (Ghozali dan Fuad, 2008).

Asumsi *multicollinearity* mengharuskan tidak adanya korelasi yang sempurna atau besar diantara variabel-variabel eksogen yang diteliti. Dalam penelitian ini tidak dilakukan uji *multicollinearity*, karena variabel eksogen dalam penelitian ini hanya ada satu, yaitu *locus of control*.

Berdasarkan uji CFA, sejumlah variabel dengan loading <0,07 didrop agar model menjadi fit dan dapat digunakan untuk menguji hipotesis. Model dimodifikasi dengan mengkorelasikan error 2 indikator. Pada bagian *modification indices*, dipilih korelasi yang memberikan kontribusi penurunan Chi-Square terbesar, yaitu 17,3, dengan mengkorelasikan *error covariance* antara X30 dan X32. X30 dan X32 merupakan indikator variabel P (kinerja). Indikator X30 menggambarkan P auditor dalam melakukan *staffing* (pelatihan, *interview* tenaga kerja, dan pelatihan pegawai), sedangkan indikator X32 menggambarkan P auditor secara keseluruhan, dari perencanaan, investigasi, koordinasi, pengawasan, *staffing*, hingga penyajian. Kedua indikator perlu dihubungkan karena auditor yang melakukan *staffing* berarti pekerjaannya mencakup semua bidang sebab seseorang yang melakukan *staffing* harus berpengalaman dalam mengenali karakteristik calon pegawai, apakah sesuai untuk bekerja dalam bidang auditing di KAP bersangkutan. Auditor yang memiliki kinerja keseluruhan, secara otomatis juga melakukan *staffing*. Gambar 2. Path Diagram.



Gambar 2 menunjukkan hubungan antar variabel dan indikator. Hubungan tidak signifikan dinyatakan dengan warna merah dan $< |1,96|$.

TABEL 4 menunjukkan hasil pengujian terhadap hipotesis yang dikembangkan.

TABEL 4. Pengujian Hipotesis

No	Hipotesis	UPE	T-Value	EV	R ²	Hasil	Keterangan
1	LOC → OC	(-0,440)	(-3,507)	0,806	0,194	Signifikan (-)	Diterima
2	LOC → P	0,471	3,709	0,652	0,348	Signifikan (+)	Ditolak
3	LOC → TI	0,448	4,595	0,772	0,228	Signifikan (+)	Diterima
4	LOC → DAB	0,454	2,997	0,684	0,316	Signifikan (+)	Diterima
5	OC → P	0,619	3,885	0,652	0,348	Signifikan (+)	Diterima
6	OC → DAB	(-0,017)	(-0,111)	0,684	0,316	Tidak signifikan	Tidak berhubungan
7	P → TI	(-0,278)	(-2,801)	0,772	0,228	Signifikan (-)	diterima
8	P → DAB	(-0,152)	(-1,068)	0,684	0,316	Tidak signifikan	Tidak berhubungan
9	TI → DAB	0,175	1,673	0,684	0,316	Tidak signifikan	Tidak berhubungan

H1 diterima secara statistik. Hasil ini konsisten dengan penelitian Donnelly et al. (2003) dan bertentangan dengan penelitian Maryanti (2005) yang tidak menemukan hubungan antara kedua variabel. Hasil pengujian hipotesis 1 ini berarti bahwa auditor dengan LOC eksternal akan memiliki OC rendah, dan sebaliknya.

H2 ditolak secara statistik. Dalam H2, LOC dihubungkan dengan *performance* (kinerja) secara negatif. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa LOC eksternal berhubungan positif dengan P. Hasil ini sejalan dengan penelitian Maryanti (2005) dan bertentangan dengan penelitian Harini dkk. (2010) yang menunjukkan hasil negatif. Hasil pengujian hipotesis 2 ini berarti auditor dengan LOC eksternal akan memiliki kinerja tinggi. Positifnya hubungan antara LOC eksternal dan P yang tinggi terjadi karena auditor saat ini pada umumnya menganggap keberuntungan dan relasi sebagai alat untuk meningkatkan kinerja dan mencapai posisi tertentu.

Dalam penelitian ini, kinerja yang tinggi ditunjukkan dengan kinerja auditor secara keseluruhan, baik dalam perencanaan, investigasi, koordinasi, pengawasan, *staffing*, dan penyajian. Kinerja secara keseluruhan hanya dapat dicapai oleh auditor dengan posisi tertentu, pada umumnya posisi tinggi yang baru bisa dicapai setelah bekerja bertahun-tahun. Dalam persaingan kerja yang ketat, auditor tidak bisa hanya mengandalkan kemampuan internalnya (LOC eksternal) untuk mencapai kinerja tinggi maupun mendapatkan pekerjaan, tetapi juga faktor eksternal seperti keberuntungan, relasi, dan *family system*. Auditor ber-*skill* tinggi belum tentu mendapat promosi cepat bila dibandingkan dengan auditor ber-*skill* biasa dengan banyak keberuntungan atau relasi yang dapat memberinya pekerjaan dengan mudah. Hal ini juga terlihat pada tindakan manajer KAP yang menempatkan anaknya sebagai manajer KAP cabang dengan *family system* tanpa mempertimbangkan pegawai lain yang lebih berpengalaman.

H3 diterima secara statistik. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa LOC berpengaruh positif terhadap TI. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Donnelly et al. (2003). Dari hasil pengujian hipotesis 3, dapat disimpulkan bahwa auditor ber-LOC eksternal memiliki keinginan untuk berpindah (TI) yang tinggi.

H4 diterima secara statistik. Hasil penelitian ini berbeda dengan Maryanti (2005) yang tidak menemukan hubungan keduanya, tetapi sejalan dengan Harini dkk. (2010) dan Donnelly et al. (2003). Jadi dapat disimpulkan bahwa LOC berpengaruh positif terhadap DAB. Auditor yang memiliki LOC eksternal cenderung menerima DAB karena DAB dianggap sebagai suatu langkah untuk menyelesaikan masalah dalam pekerjaan.

H5 diterima secara statistik. OC dihubungkan positif dengan *performance* (P) dalam hipotesis 5. Hasil uji statistik membuktikan bahwa OC berpengaruh positif terhadap P. Hasil temuan ini konsisten dengan penelitian Maryanti (2005). Hal ini menunjukkan bahwa auditor yang memiliki OC yang tinggi akan lebih menerima tujuan organisasi dan

memiliki keinginan untuk mensukseskan tercapainya tujuan KAP yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja.

H6 gagal diterima secara statistik. Hasil uji statistik membuktikan bahwa OC tidak berhubungan dengan DAB. Hal ini berarti penerimaan DAB tidak dipengaruhi oleh OC. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Maryanti (2005) dan Donnelly et al. (2003) yang menemukan hubungan positif dan negatif di antara keduanya. Perbedaan hasil penelitian menunjukkan adanya perbedaan budaya kerja di AS dan Indonesia. Responden cenderung memiliki OC yang labil. Selain itu, keadaan saat ini berbeda dengan tahun 2005 (Maryanti). Walaupun auditor memiliki OC rendah, hal ini tidak mendorong auditor untuk menerima dan melakukan DAB. Responden menganggap bertahan di KAP merupakan jalan terbaik karena tingkat persaingan kerja yang ketat. Bila auditor melakukan DAB, lalu diketahui, resiko pekerjaan atau dipecat sangat tinggi, padahal mereka belum memiliki pekerjaan baru sehingga responden menganggap OC tidak berhubungan dengan penerimaan DAB. Penerimaan auditor atas DAB lebih dipengaruhi oleh faktor eksternal auditor.

H7 diterima secara statistik. Hasil pengujian hipotesis menyimpulkan bahwa P berhubungan negatif dengan TI. Hasil uji statistik menerima hipotesis 7. Hasil ini konsisten dengan penelitian Harini dkk. (2010) dan tidak sejalan dengan penelitian Maryanti (2005) yang tidak menemukan hubungan P dengan TI. Jadi, dapat disimpulkan semakin tinggi *performance*, semakin rendah keinginan untuk berpindah kerja ke tempat lain.

H8 gagal diterima secara statistik, P tidak berhubungan dengan penerimaan auditor atas DAB. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Irawati dkk. (2005), tetapi berbeda dengan penelitian Maryanti (2005) yang membuktikan hubungan positif serta penelitian Harini dkk. (2010) dan Donnelly et al. (2003) yang membuktikan hubungan negatif. Perbedaan hasil penelitian ini menunjukkan adanya perbedaan budaya, organisasi, sosial politik, ekonomi, dan struktur lingkungan antara AS

dengan Indonesia yang akan berpengaruh terhadap penilaian seorang auditor dalam menghadapi *unethical behavior*. Budaya kerja di AS lebih menghargai hasil dibandingkan dengan usaha yang dilakukan. Dalam hasil penelitian ini, kinerja tidak selalu dihubungkan dengan integritas, tetapi lebih dihubungkan dengan pengalaman dan jam terbang auditor. DAB dianggap sebagai cara untuk meningkatkan efisiensi agar penilaian kinerja meningkat. Asalkan sudah berusaha, auditor akan dihargai karena bidang auditing memiliki risiko sendiri. Berdasarkan statistik deskriptif auditor, mayoritas responden menjabat sebagai auditor junior dan masih dalam taraf belajar sehingga para auditor masih memiliki tingkat idealisme yang tinggi terhadap pekerjaannya sebagai auditor. Hal ini membuat auditor mengerjakan tugasnya sesuai dengan prosedur dan standar audit yang berlaku, sehingga variabel P tidak mendorong seorang auditor untuk menerima DAB. Auditor dengan kinerja rendah cenderung tetap bertahan di KAP karena tingginya tingkat persaingan kerja saat ini membuat peluang mendapat pekerjaan baru menjadi kecil.

H9 gagal diterima secara statistik. Hasil pengujian hipotesis menyimpulkan bahwa TI tidak berhubungan dengan penerimaan DAB. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Harini dkk. (2010). Hal ini mengindikasikan bahwa dalam fakta di lapangan, tidak terdapat pengaruh antara auditor yang memiliki keinginan tinggi untuk berpindah tempat kerja dengan penerimaan DAB. Perbedaan hasil penelitian dengan Maryanti (2005) menunjukkan keadaan 2005 yang berbeda jauh dengan saat ini, di mana persaingan kerja sangat tinggi dan jumlah lapangan kerja yang ada hanya dapat meng-cover sebagian *job seeker* sehingga auditor akan berpikir ulang untuk menerima DAB lalu melakukannya. Hal ini karena bila DAB diketahui, auditor berpotensi tinggi kehilangan pekerjaan dan pendapatan tetap, padahal auditor belum mendapat pekerjaan baru. Selain itu, penerimaan DAB oleh responden lebih dipengaruhi oleh faktor eksternal yang tidak dianalisis dalam penelitian ini.

V. KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan analisis data yang telah dilakukan, maka berikut adalah beberapa kesimpulan yang dapat diberikan yaitu (1) *locus of control* berpengaruh negatif terhadap *organizational commitment*, (2) *Locus of control* berpengaruh positif terhadap *performance*, (3) *Locus of control* berpengaruh positif terhadap *turnover intention*, (4) *Locus of control* berpengaruh positif terhadap *dysfunctional audit behavior*, (5) *Organizational commitment* berpengaruh positif terhadap *performance*, (6) *Organizational commitment* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*, (7) *Performance* berpengaruh negatif terhadap *turnover intention*, (8) *Performance* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*, dan (9) *Turnover intention* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behavior*.

Keterbatasan

Keterbatasan penelitian ini yaitu jumlah sampel yang tidak banyak, hanya 110 responden, bila dibandingkan dengan jumlah indikator penelitian karena pembagian kuesioner dilaksanakan pada bulan November hingga Desember 2011 yang merupakan saat sibuk para auditor sebagai responden untuk mengaudit klien. Keterbatasan kedua adalah hanya satu variabel *turnover intention* yang dapat digunakan. Hal ini karena jawaban 5 indikator lain kurang dapat mewakili *turnover intention*. Keterbatasan ketiga yaitu jumlah responden tidak merata untuk setiap jabatan karena menggunakan *convenience sampling* dengan mempertimbangkan estimasi *response rate* responden yang kecil, sehingga tidak dapat mewakili responden dengan jabatan supervisor dan manajer kantor akuntan publik.

Saran

Saran yang dapat diberikan dalam penelitian ini adalah (1) penelitian sebaiknya dilakukan pada selain bulan November hingga April karena waktu tersebut merupakan masa sibuk auditor, para auditor sibuk mengaudit klien secara langsung di luar kota. Selain itu, untuk KAP yang membuka *tax*

consultant, bulan Januari hingga April merupakan waktu untuk melaporkan SPT dan membayar pajak klien ke KPP Pratama. (2) Penelitian selanjutnya sebaiknya mencari alternatif indikator pertanyaan yang lebih baik untuk variabel *turnover intention* sehingga dapat dimasukkan dalam pengujian hipotesis. (3) Penelitian berikutnya dapat memasukkan faktor eksternal, seperti *time budget pressure*, kompensasi, *ethical reasoning*, *moral reasoning*, gaya kepemimpinan, dan program audit, karena terbukti bahwa di antara 4 karakteristik personal auditor, hanya *locus of control* yang mempengaruhi *dysfunctional audit behavior*. (4) Penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan *purposive sampling* agar hasilnya lebih baik, dan dapat mewakili jawaban auditor senior, *supervisor*, dan manajer KAP tentang *dysfunctional audit behavior*. Penelitian berikutnya diharapkan dapat lebih berfokus pada auditor senior karena auditor pada posisi tersebut cenderung mendapat tekanan untuk memberikan hasil terbaik di KAP (Otley and Pierce, 1996).

DAFTAR PUSTAKA

- Alim, Muhammad Baitul. 2010. www.psikologizone.com. Diakses 5 Oktober 2011.
- Amilin dan Rosita Dewi. 2008. "Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Kepuasan Kerja Akuntan Publik dengan Role Stress sebagai Variabel Moderating." *JAAI* Volume 12 No.1, Juni 2008: 13 – 24.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, and Mark S. Beasley. 2007. *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach 12th edition*. Published by Pearson Education Inc.
- Cahyasumirat, Gunawan. 2006. Pengaruh Profesionalisme dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Internal Auditor, dengan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Internal Auditor PT. Bank ABC). *Tesis Dipublikasikan*. Universitas Diponegoro. http://eprints.undip.ac.id/15604/1/Gunawan_Cahya_Sumirat.pdf. Diakses tanggal 4 Oktober 2011.
- Castillo, Joan Joseph. 2009. www.experiment-resources.com. Diakses tanggal 2 Oktober 2011.
- Coram, Paul, Alma Glavovic, Juliana Ng, and David Woodliff. 2004. "The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts." *Journal of The University of Melbourne, Victoria, Australia*.
- Donnelly, David P., Jeffrey J. Quirin, and David O'Bryan. 2003. "Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effects Of Locus Of Control, Organizational Commitment, and Position." *The Journal of Applied Business Research*, Volume 19, Number , page 95 – 108.
- PPAJP. Direktori KAP Semarang dan Yogyakarta. www.ppajp.depkeu.com. Diakses 5 Oktober 2011.
- Fitriany, Lindawati Gani, Sylvia V.N.P.S., Arywanti Marganingsih, dan Viska Anggrahita. 2010. "Analisis Faktor yang Mempengaruhi Job Satisfaction Auditor dan Hubungannya dengan Performance dan Keinginan Berpindah Kerja Auditor." *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19 Edisi 5*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam dan Fuad. 2008. *Structural Equation Modeling, Teori, Konsep, dan Aplikasi dengan Program LISREL 8.80*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair Jr., Joseph F., William C. Black, Barry J. Babin, and Rolph E. Anderson. 2010. *Multivariate Data Analysis : A Global Perspective*. New Jersey : Pearson Prentice Hall.

- Harini, Dwi, Agus Wahyudin, dan Indah Anisykurlillah. 2010. “Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior : Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor.” *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- <http://davidparsaoran.wordpress.com/2009/11/04/skandal-manipulasi-laporan-keuangan-pt-kimia-farma-tbk/>. Diakses tanggal 1 Oktober 2011.
- Hyatt, Troy A. and Douglas F. Prawitt. 2001. Does Congruence Between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance?. Abstract. <http://ssrn.com/abstract=248459>. Diakses 9 November 2011.
- Indoregulation.com.http://117.102.106.99:2121/pls/PORTAL30/indoreg.irp_capit_aselecta.viewmessages?topic=1200. Diakses tanggal 1 Oktober 2011.
- Irawati, Yuke, Thio Anastasia Petronila, dan Mukhlisin. 2006. “Hubungan Karakteristik Personal Auditor terhadap Tingkat Penyimpangan Perilaku dalam Audit.” *Simposium Nasional Akuntansi VIII*.
- Kartika, Indri dan Provita Wijayanti. 2007. “Locus of Control sebagai Antecedent Hubungan Kinerja Pegawai dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit.” *Simposium Nasional Akuntansi X*, pp 1 – 19.
- Maryanti, Puji. 2005. “Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior : Pendekatan Karakteristik Personal Auditor.” *Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi*, Volume 15, no. 22, pp 49 – 64.
- Maryanti, Puji. 2005. “Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior : Pendekatan Karakteristik Personal Auditor.” *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Universitas Diponegoro.
- Mangkuprawira, TB. Sjafrie. 2007. “Kinerja : Apa Itu?” ronawajah.wordpress.com. Diakses tanggal 10 Oktober 2011.
- McNamara, Shaun M. and Gregory A. Liyanarachchi. 2008. “Time budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behavior within an occupational stress model.” *Accountancy Business and The Public Interest*, Vol. 7, No. 1.
- Menezes, Alvaro Amaral. 2008. Analisis Dampak Locus of Control terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja Internal Auditor. *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Universitas Diponegoro.
- Mulyadi. 2011. *Auditing Buku 1*. Jakarta : Salemba Empat.
- Nor, Mohd Nazli Mohd, Malcolm Smith, and Zubaidah Ismail. 2009. “Auditor’s Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Practices : A Preliminary Study From Malaysian Context.” *Journal of Edith Cowan University*, Australia.
- Otley dan Pierce. 1996. “Auditor Time Budget Pressure : Consequences and Antecedents.” *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Volume 9, No. 1.

- Paino, Halil., Azlan Thani, dan Syed Iskandar Zulkarnain. 2011. "Dysfunctional Audit Behavior : The Effect of Budget Emphasis Leadership Behavior and Effectiveness of Audit Review." *Eropean Journal of Sosial Sciences*, Volume 21, Number 3.
- Radtke, Robin R. dan Tervo, Wayne A. 2004. "An Examination of Factors Associated with Dyfunctional Audit Behavior." *American Accounting Association*. aaahq.org/audit/midyear. Diakses tanggal 4 Oktober 2011.
- Sitanggang, Abdonius. 2007. Penerimaan Auditor terhadap Perilaku Audit Disfungsional : Suatu Model Penjelasan dengan Menggunakan Karakteristik Personal Auditor. *Tesis tidak dipublikasikan*. Universitas Diponegoro.
- Sujana, Edy dan Tjiptohadi Sawarjuwono. 2006. "Perilaku Disfungsional Auditor : Perilaku yang Tidak Mungkin Dihentikan." *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Volume 8 No.3, Desember 2006, hal. 247 – 259.
- Weningtyas, Suryanita, Doddy Setiawan, dan Hanung Triatmoko. 2006. Penghentian Prematur atas Prosedur Audit. *Simposium Nasional Akuntansi IX*.
- Wijayanti, Provita. 2007. "Pengaruh Karakteristik Personal Auditor terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi Empiris pada Auditor Pemerintah Yang bekerja di BPKP Di Jawa Tengah dan DI Yogyakarta)." *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Universitas Diponegoro.
- Wikipedia. en.wikipedia.org/wiki/enron_scandal. Diakses tanggal 1 Oktober 2011.
- Wilopo. 2006. "Faktor - Faktor yang Berpengaruh terhadap Perilaku Disfungsional Auditor : Studi pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur." *Akuntansi dan Teknologi Informasi*, November 2006, Volume 5 No. 2.
- Zain, Sumarno dan Ivan Aris Setiawan. 2005. "Studi Terhadap Beberapa Aspek Sikap Auditor di Kantor Akuntan Publik." *Jurnal Maksi*, Vol. 5 No. 2, Agustus 2005, hal. 127 – 139.