

Pengaruh *Tone at the Top* dan *Locus of Control* terhadap Perilaku Disfungsional Audit: Studi Eksperimental pada Mahasiswa S1 Akuntansi Universitas Negeri Padang

Destri Andriani^{1*}, Charoline Cheisviyanny²

^{1,2}Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang

*Korespondensi: destri851@gmail.com

Abstract

The purpose of this study is to analyze the effect of tone at the top and locus of control on dysfunctional audit behavior. This study used a quasi-experimental design with 2x2 factorial design. The hypothesis in this study tested by using measures Two way ANOVA. The result of this study indicates that auditors will act dysfunctionally when he knows that tone at the top accepts the dysfunctional audit behavior. Also, the result of this study found that the auditor's locus of control has an effect on dysfunctional audit behavior. Furthermore, the result of this study found that there is no interaction between tone at the top and locus of control on dysfunctional audit behavior.

Keywords: *Tone at the Top; Locus of Control; Dysfunctional Audit Behavior.*

How to cite (APA 6th style)

Andriani, D. & Cheisviyanny, C. 2022. Pengaruh *Tone at the Top* dan *Locus of Control* terhadap Perilaku Disfungsional Audit: Studi Eksperimental pada Mahasiswa S1 Akuntansi Universitas Negeri Padang. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 4 (4), 751-760.

PENDAHULUAN

Kualitas audit merupakan probabilitas di mana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya (De Angelo, 1981). Auditor dapat menghasilkan laporan audit yang memiliki kualitas apabila auditor bekerja secara profesional, mengikuti standar audit, sehingga diperoleh bukti audit yang kompeten (Wijayanti dan Hanafi, 2017). Ketidaksesuaian tindakan dan perilaku auditor dengan standar umum yang berlaku atau program audit yang ditetapkan sebelumnya selama proses audit disebut dengan perilaku disfungsional audit. Tindakan penghentian prosedur audit (*Premature Sign-Off Audit*), pelaporan tidak menurut anggaran waktu (*Under-reporting of Time*), dan penggantian atau perubahan prosedur audit (*Altering or Replacing Audit Procedures*) merupakan perilaku disfungsional audit yang umum dilakukan auditor dalam proses audit (Donnelly, 2003) yang dapat menyebabkan tereduksinya kualitas dari audit.

Kasus kegagalan audit Laporan keuangan Garuda Indonesia merupakan salah satu kasus dari adanya tindakan disfungsional audit. Hasil audit laporan keuangan tahun 2018 Garuda Indonesia yang diaudit oleh Akuntan Publik Kasner Sirumapea dari KAP Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang dan rekan ini ditolak oleh dua Komisaris Garuda Indonesia karena

pengakuan atas piutang yang materil yakni sebesar US\$239,94 juta dinilai belum tepat. Akuntan Publik (AP) bersangkutan antara lain melanggar Standar Akuntansi (SA) 315 belum tepat menilai substansi transaksi, SA 500 belum memperoleh bukti yang cukup, SA 560 tidak melakukan pertimbangan atas fakta-fakta setelah tanggal laporan keuangan sebagai dasar laporan akuntansi. Akibat dari tindakan disfungsi audit ini, Menteri Keuangan memberikan sanksi yaitu membekukan izin selama 12 bulan (KMK No.312/KM.1/2019 tanggal 27 Juni 2019) (cnnindonesia.com dan bisnis.com).

Penalaran moral telah ditemukan sebagai faktor penting yang berhubungan dengan Perilaku Disfungsi Audit, variabel organisasi dan lingkungan dapat mempengaruhi seseorang untuk bertindak secara potensial disfungsi (Donnelly et al. 2003). Variabel organisasi merupakan faktor eksternal yang memiliki potensi untuk mempengaruhi terjadinya perilaku disfungsi adalah teladan dari atasan "*Tone at the Top*". Tervo (2013) menyatakan bahwa jika *Tone at the Top* yang diatur oleh manajer menjunjung tinggi etika dan integritas, karyawan akan lebih cenderung menjunjung tinggi nilai-nilai yang sama. Namun, jika manajemen atas tampaknya tidak peduli dengan etika dan hanya berfokus pada tujuan maka karyawan akan lebih cenderung melakukan penipuan karena mereka merasa bahwa perilaku etis bukanlah fokus atau prioritas dalam organisasi. Karyawan cenderung memperhatikan dan mengikuti setiap tindakan yang dilakukan oleh atasan mereka.

Kasus penipuan laporan keuangan di MCI / WorldCom oleh Walt Pavlo 2001 merupakan kasus yang disebabkan oleh *Tone at the Top*. menyatakan bahwa dia ditekan olehnya bos untuk melakukan manipulasi laporan keuangan agar mencapai proyeksi pendapatan yang telah ditetapkan. Auditor akhirnya menemukan entri jurnal yang tidak biasa yang dibuat oleh Pavlo bersama atasan serta rekannya. Ia divonis hukuman penjara dua tahun karena kejahatan laporan keuangannya.

Penelitian ini selain menguji pengaruh *Tone at the Top*, juga menguji pengaruh *Locus of Control* terhadap perilaku disfungsi auditor. *Locus of Control* merupakan anggapan seseorang terhadap hasil (kegagalan atau keberhasilan) atas pekerjaan yang dilakukannya. Reiss dan Mitra (1998) membagi *Locus of Control* menjadi dua yaitu *Locus of Control* eksternal adalah anggapan seseorang terhadap hasil yang mereka dapatkan disebabkan oleh faktor di luar diri mereka sendiri seperti takdir diri dan keberuntungan yang merupakan diluar kendali mereka, sedangkan *Locus of Control* internal merupakan anggapan baik atau buruknya hasil yang mereka dapatkan disebabkan oleh faktor-faktor yang terdapat pada diri mereka sendiri. Dengan demikian, situasi yang sama apabila dihadapkan pada orang dengan tipe *Locus of Control* akan memberikan respon yang berbeda dan pengaruh yang berbeda pada kehidupan mereka. Pada penelitian ini, situasi yang sama diterapkan melalui dua tipe kasus manipulasi *Tone at the Top* pada responnya terhadap perilaku disfungsi auditor.

Penelitian mengenai pengaruh *Tone at the Top* terhadap perilaku disfungsi audit dilakukan oleh Tervo dengan judul *Dysfunctional Audit Behavior: The Effects Of Tone at the Top And Supervisors' Relationships* pada tahun 2013. Penelitian ini menguji pengaruh *Tone at the Top* dengan menambahkan variabel *Locus of Control* terhadap tindakan perilaku disfungsi audit yang merupakan pembeda dari penelitian sebelumnya dilakukan oleh Tervo. Metode eksperimen digunakan untuk menguji hubungan kausalitas (sebab-akibat) dari variabel yang diteliti. Hal ini sesuai dengan pernyataan Nahartyo (2012) bahwa validitas internal yang dihasilkan oleh pendekatan eksperimen lebih kuat dibandingkan dengan validitas internal melalui pendekatan survey.

REVIEW LITERATUR DAN HIPOTESIS

Teori Atribusi

Teori atribusi memberikan penjelasan mengenai bagaimana cara menentukan penyebab atau motif perilaku seseorang (Gibson dkk., 1994). Atribusi merupakan proses kognitif yang dapat menghasilkan sebuah kesimpulan mengenai faktor yang mempengaruhi perilaku orang lain. Perilaku seseorang dapat dipengaruhi oleh faktor internal (seperti kemampuan, pengetahuan atau usaha) atau eksternal (seperti, keberuntungan, kesempatan dan lingkungan).

Perilaku Disfungsional Audit

Auditor yang melakukan perilaku disfungsional audit dalam prosedur audit akan menyebabkan menurunnya kualitas audit yang dihasilkannya (Donnelly et al, 2003). Perilaku disfungsional audit yang dilakukan oleh auditor dapat secara langsung maupun tidak langsung menurunkan/mereduksi kualitas audit (Otley dan Pierce, 1996). Tindakan auditor yang dapat mereduksi kualitas audit seperti mengganti prosedur audit yang telah ditetapkan, tidak melaporkan waktu audit sebenarnya, dan tindakan penghentian prematur prosedur audit (donnelly et al, 2003). Perilaku-perilaku penghentian prematur prosedur audit (*premature sign off*), dokumen klien direview secara dangkal, pemilihan sampel yang tidak tepat, ketika ketidakberesan terdeteksi auditor tidak memperluas *scope* pengujian, dan tidak meneliti kesesuaian perlakuan akuntansi yang diterapkan klien dapat secara langsung mereduksi kualitas audit (Kelley dan Margheim, 1990).

Penggantian prosedur audit (*altering of audit procedure*) dimana prosedur audit yang telah ditetapkan sebelumnya tidak dapat dilakukan dengan tenggat waktu pelaporan yang ada sehingga prosedur audit dihentikan sebelum semuanya dilaksanakan. Kurangnya pelaksanaan prosedur audit dari tahapan prosedur yang telah diputuskan menyebabkan keraguan dari hasil audit yang dilakukan. Tidak dilaporkannya keseluruhan waktu pelaksanaan audit (*underreporting of time*) dapat menyebabkan ketidakrelevanan keputusan manajemen dalam menetapkan waktu prosedur audit yang akan dilakukan pada penugasan selanjutnya.

Tone at The Top

Penelitian ini menggunakan istilah *Tone at the Top* untuk merujuk pada ekspektasi dan tindakan yang diambil oleh manajemen untuk menunjukkan apa yang menurut perusahaan harus atau tidak boleh dilakukan dalam situasi tertentu (Tervo, 2013). Para ahli percaya bahwa *Tone at the Top* adalah variabel penting karena manajemen menetapkan harapan yang harus diikuti orang lain (Meyer 1993) dan ini dapat menembus dan menginspirasi organisasi (Grace 2005). Menurut (*Association of Certified Fraud Examiners [ACFE]*, 2006) *Tone at the Top* mengacu pada sikap integritas dan kontrol kesadaran yang luas dalam suatu entitas seperti yang ditunjukkan oleh eksekutif senior dari suatu organisasi. Penelitian (Bartlett & Preston, 2000) tentang budaya etis dan kepemimpinan menunjukkan bahwa *Tone at the Top* yang baik dapat membantu membentuk perilaku etis karyawan.

Sifat Locus of Control

Locus of Control (LOC) atau lokus kendali diperkenalkan oleh Rotter seorang ahli teori pembelajaran sosial. Menurut Rotter (1966) *Locus of Control* merupakan salah satu variabel personalitas (kepribadian) yang diartikan sebagai keyakinan individu terhadap kemampuan dirinya untuk mengontrol nasibnya sendiri. Menurut Muawanah (2001), *Locus of Control (LOC)* adalah ciri-ciri kepribadian tentang sejauhmana mereka yakin dapat mengendalikan faktor penyebab perilaku yang mereka lakukan. *Locus of Control* sebagai tingkat keyakinan bahwa mereka dapat menentukan nasib mereka sendiri (Robbins dan Judge, 2007). Konsep dasar *Locus of Control* yang dikemukakan oleh Rotter (1966) antara

lain potensi perilaku, harapan, nilai penguat, dan suasana psikologis. *Locus of Control* terbagi menjadi dua, yaitu *Locus of Control* internal dan *Locus of Control* eksternal.

Analisis mengenai perbedaan antara *Locus of Control* internal dan *Locus of Control* yang dilakukan oleh Spector menghasilkan simpulan bahwa *Locus of Control* internal adalah individu yang menyakini bahwa mereka memegang kendali atas apa yang terjadi pada diri mereka sendiri, sedangkan *Locus of Control* eksternal adalah individu yang meyakini bahwa sesuatu yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan (*lucky*) dan kesempatan (*opportunity*) dan mereka tidak dapat mengendalikannya.

***Tone at the Top* dan Perilaku Disfungsional Audit**

Seorang manajer dapat mempengaruhi penilaian dan keputusan bawahannya dengan memanfaatkan nilai atau motif tertentu. Seperangkat nilai yang ditetapkan manajer serta sikap yang ditunjukkan oleh manajer dapat mengubah penilaian dan perilaku bawahannya. Jika manajemen tingkat atas memperhatikan etika dan integritas dan mengkomunikasikan nilai positif kepada karyawan (*tone* yang baik), karyawan akan lebih cenderung untuk memperhatikan nilai positif tersebut. Sebaliknya, jika manajemen atas tidak menjunjung etika dan integritas dan mengkomunikasikan nilai negatif kepada karyawan, maka karyawan pun akan cenderung untuk memperhatikan nilai negatif tersebut.

Penelitian eksperimental yang dilakukan Tervo (2013) dengan memanipulasi auditor dengan menginformasikan bahwa *Tone at the Top* menerima perilaku disfungsional audit menunjukkan bahwa auditor akan cenderung untuk mengikuti *tone at the top* yang telah ditetapkan untuk melakukan tindakan disfungsional. Dari penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor cenderung untuk mengikuti *Tone at the Top* yang ditetapkan para atasan.

H1: Auditor akan menunjukkan keputusan melakukan tindakan disfungsional yang berbeda saat *Tone at the Top* menerima (menolak) perilaku disfungsional audit

***Locus of Control* dan Perilaku Disfungsional Audit**

Locus of Control sebagai karakteristik kepribadian akan berpengaruh kepada pembuatan keputusan dan tingkah laku (Chiu, 2003). Individu yang memiliki *Locus of Control* internal cenderung memiliki tingkat kepuasan yang lebih tinggi atas hasil pekerjaan yang mereka lakukan dari pada individu dengan *Locus of Control* eksternal. Selanjutnya ia mengatakan bahwa individu dengan *Locus of Control* eksternal mungkin lebih tunduk pada otoritas. Sehingga hal tersebut dapat menyebabkan mereka akan tunduk dengan *Tone at the Top* yang diatur oleh manajemen atas.

Faktor karakteristik personal, yaitu *Locus of Control* mampu mempengaruhi seseorang dalam bertindak etis. Seseorang dengan *Locus of Control* internal berani bertindak etis pada saat menghadapi konflik audit dengan tetap melaporkan temuan yang tidak wajar dibandingkan dengan *Locus of Control* eksternal (Tsui dan Ferdinand, 1996). Oleh karena itu, dalam menghadapi pengaruh tekanan *Tone at the Top*, seseorang dengan *Locus of Control* internal diduga tidak akan terpengaruh dengan bagaimana biasanya atasannya memberikan respon menerima/menolak terhadap suatu peristiwa di masa lalu terlepas tindakan bawahannya bersikap benar/salah, sebaliknya mereka akan tetap bertindak sesuai dengan kesadaran analitisnya, dan bukan didasarkan oleh keinginan/penilaian atasannya.

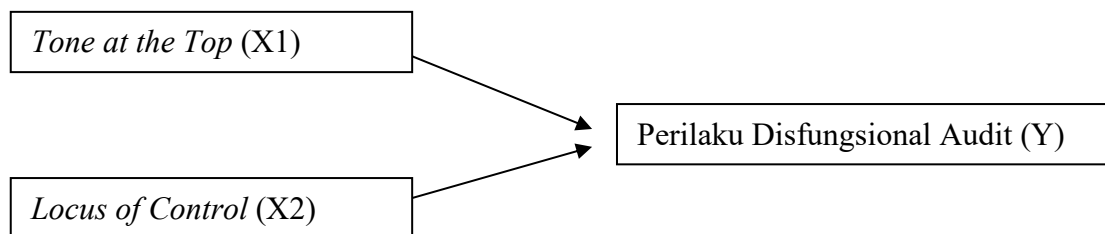
H2 : Auditor dengan *Locus of Control* internal akan menunjukkan keputusan melakukan tindakan disfungsional audit yang berbeda dengan auditor dengan *Locus of Control* eksternal.

***Tone at the Top* dan *Locus of Control* terhadap Perilaku Disfungsional Audit**

Penelitian Tsui dan Ferdinan (1966) menyimpulkan bahwa individu dengan *Locus of Control* eksternal menganggap bahwa nasib mereka dikendalikan oleh faktor luar yang tidak dapat mereka kendalikan sehingga individu dengan *Locus of Control* eksternal mereka akan patuh dan mengikuti sikap atasannya sehingga individu dengan *Locus of Control* eksternal akan lebih cenderung untuk bertindak sesuai dengan *Tone at the Top* organisasi di mana mereka bekerja dan akan lebih mungkin untuk bertindak tidak etis.

Individu dengan *Locus of Control* eksternal akan cenderung untuk lebih tunduk pada otoritas (Spector, 1988). Hal ini mungkin menyebabkan mereka akan tunduk dengan *Tone at the Top* yang diatur oleh manajemen atas. Auditor dengan *Locus of Control* eksternal yang mengetahui *Tone at the Top* yang menerima tindakan disfungsional yang dilakukan dalam program audit sebelumnya akan cenderung untuk melakukan tindakan disfungsional audit. **H3:** Auditor yang mengetahui *Tone at the Top* menerima perilaku disfungsional dan memiliki *Locus of Control* eksternal akan cenderung menerima tindakan disfungsional dibandingkan dengan *Locus of Control* internal.

Kerangka Konseptual



Gambar 1. Kerangka Konseptual

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Desain penelitian eksperimen ini menggunakan desain faktorial 2x2 *between subject*. Variabel independen terdiri dari *Tone at the Top* dan *Locus of Control*. Variabel dependen adalah keputusan perilaku disfungsional audit. Kedua variabel independen tersebut akan diuji pengaruhnya terhadap variabel dependen. Dalam eksperimen ini, desain antar subjek dipilih dengan tujuan agar setiap subjek yang berbeda mendapatkan paparan manipulasi yang berbeda (Nahartyo, 2012).

Tabel 1
Desain Faktorial 2x2

		<i>Locus of Control</i>	
		Internal	Eksternal
<i>Tone at the Top</i>	Menerima	PDA 1	PDA 2
	Menolak	PDA 3	PDA 4

Prosedur Penelitian

Eksperimen ini merupakan quasi eksperimen dengan desain antar subjek, dimana subjek diminta untuk menelaah dan memutuskan tindakan berkaitan dengan kasus-kasus perilaku. Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data dengan metode survei dalam disfungsional audit, bentuk kuesioner yang diberikan secara personal untuk mendapatkan data primer. Eksperimen dimulai dengan memberikan arahan kepada partisipan mengenai tata

cara pengisian kuesioner. Kuesioner dibagikan secara random dengan dua perlakuan. Randomisasi dilakukan untuk memastikan bahwa hanya variabel independen saja yang mempengaruhi variabel dependen (Kinney, 1986 dalam Dalton, 2012).

Pada kasus dengan perlakuan *Tone at the Top* menerima perilaku disfungsi audit, partisipan akan menerima kasus dimana partner audit menerima perilaku disfungsi audit. Pada perlakuan *Tone at the Top* menolak perilaku disfungsi audit, partisipan akan menerima kasus dimana partner audit menolak perilaku disfungsi audit. Selanjutnya, partisipan diminta pendapatnya melalui skala *likert* 11 poin. Berbeda dengan variabel sifat *Locus of Control*, yang dikelompokkan berdasarkan internal dan eksternal, hanya dapat diketahui setelah tabulasi data dilakukan.

Variabel Bebas

Tone at The Top

Variabel *Tone at the Top* merupakan variabel yang dimanipulasi. Tanggapan diukur pada skala 11 poin dengan titik akhir 1 (sangat tidak mungkin untuk mengikuti tindakan yang diusulkan oleh supervisor) dan 11 (sangat mungkin untuk mengikuti tindakan yang diusulkan oleh supervisor). Instrumen penelitian dan pengukuran variabel ini diadopsi dari penelitian Tervo tahun 2014.

Variabel *Tone at The Top* dimanipulasi dengan dua model perlakuan, yaitu *Tone at The Top* yang menerima dan menolak perilaku disfungsi audit. Setelah membaca skenario kasus yang diberikan partisipan diminta untuk memberikan pendapat terkait kasus tersebut. Untuk mengetahui pemahaman partisipan, uji manipulasi dilakukan dengan memberikan beberapa pertanyaan terkait skenario yang diberikan. Skenario kasus yang digunakan pada penelitian ini merujuk pada kasus penelitian Tervo (2013)

Sifat Locus of Control

Pengukuran variabel *Locus of Control* internal dan eksternal pada penelitian ini menggunakan kuesioner dengan 16 item pertanyaan *Locus of Control* yang dikembangkan oleh Spector (1988). Pengukuran variabel *Locus of Control* menggunakan skala *likert* 5 poin. Responden yang memiliki skor yang lebih tinggi dari *mean score* mengindikasikan *Locus of Control* eksternal, sedangkan responden yang memiliki skor yang lebih rendah dari *mean score* mengindikasikan *Locus of Control* internal.

Variabel Dependen

Perilaku Disfungsi audit merupakan variabel dependen dalam penelitian ini. Penelitian menguji kecenderungan auditor staf untuk mengikuti tindakan disfungsi (tidak melakukan prosedur alternatif) saat auditor tersebut mengetahui bahwa partner/mitra yang bertanggung jawab (Bapak Gunawan) menerima/menolak tindakan tersebut. Variabel ini diukur dengan meminta pendapat partisipan atas keputusan tidak melakukan prosedur audit alternatif yang diukur dengan skala *likert* 1 sampai 11 dari sangat setuju (SS) sampai sangat tidak setuju (STS).

Teknik Analisis Data

Alat uji untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah *Analysis of Variance* (ANOVA). ANOVA merupakan prosedur pengelolaan data yang dilakukan untuk menguji perbedaan nilai average beberapa grup (lebih dari dua grup). Penggunaan ANOVA dalam penelitian ini untuk membandingkan kecenderungan auditor untuk melakukan tindakan disfungsi audit dengan perbedaan hubungan kerja yang dimiliki auditor ketika berada pada kondisi hubungan kerja yang baik maupun kurang baik.

Alat uji untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah *Analysis of Variance* (ANOVA). ANOVA merupakan prosedur pengelolaan data yang dilakukan untuk menguji perbedaan nilai average beberapa grup (lebih dari dua grup). Penggunaan ANOVA dalam penelitian ini untuk membandingkan kecenderungan individu untuk membuat keputusan melakukan tindakan disfungsi audit pada auditor dengan *Locus of Control* berbeda pada kondisi *Tone at the Top* menerima maupun menolak perilaku disfungsi audit.

HASIL PENELITIAN

Subjek Penelitian

Data dalam penelitian ini diperoleh dengan melakukan penyebaran instrumen penelitian eksperimen yang diberikan secara *online* kepada mahasiswa Program Studi Akuntansi FE UNP dengan populasi angkatan 2017 dan 2018. Pada penelitian subjek dibagi atas dua kelompok manipulasi kasus yaitu Kasus I (*Tone at the Top* Menerima Perilaku Disfungsi Audit) dan Kasus II (*Tone at the Top* Menolak Perilaku Disfungsi Audit). Randomisasi dilakukan dengan cara membagi subjek sesuai dengan Nomor Induk Mahasiswa (NIM), di mana subjek dengan NIM ganjil diberikan *link* (tautan) instrumen Kasus I (*Tone at the Top* Menerima Perilaku Disfungsi Audit) sedangkan subjek dengan NIM genap diberikan *link* (tautan) instrumen Kasus II (*Tone at the Top* Menolak Perilaku Disfungsi Audit). Jumlah keseluruhan subjek yang mengisi kuesioner sebanyak 129 responden. Terdapat 6 responden yang tidak lulus uji manipulasi, sehingga keseluruhan data sampel yang diolah dalam penelitian ini sebanyak 123 responden.

Statistik Deskriptif dan Hasil Penyajian Hipotesis

Statistik Deskriptif

Uji homogenitas digunakan untuk mengetahui apakah varian populasi sama atau tidak. Homogenitas data diuji menggunakan *Levene's Test of Equality of Error variance*. Suatu varian dari dua atau lebih kelompok data dapat dikatakan homogen apabila memiliki nilai signifikansi lebih dari 0,05.

Tabel 2
Levene's Test of Equality of Error Variances^a

Dependent Variable: PDA				
F	df1	df2	Sig.	
1,627	97	25	,082	

Tabel 2 di atas menunjukkan hasil pengujian homogenitas dengan nilai $F=1,627$ dengan $df1=97$, $df2=25$ dan Sig. 0,082. Taraf signifikansi yang ditetapkan sebesar 0,05, maka nilai $sig.=0,082 > 0,05$ yang artinya bahwa semua kelompok data memiliki varians yang homogen. Oleh karena itu, dapat disimpulkan asumsi homogenitas varians yang merupakan asumsi prasyarat analisis varians terpenuhi, dan dapat dilanjutkan ke uji ANOVA.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 3
Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: PDA						
Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Corrected Model	236,946 ^a	3	78,982	5,347	,002	,119
Intercept	25305,884	1	25305,884	1713,257	,000	,935
TONE	113,993	1	113,993	7,718	,006	,061
LOC	93,019	1	93,019	6,298	,013	,050
TONE * LOC	6,948	1	6,948	,470	,494	,004
Error	1757,704	119	14,771			
Total	27754,000	123				
Corrected Total	1994,650	122				

a. R Squared = ,119 (Adjusted R Squared = ,097)

Perbedaan Pengaruh *Tone at The Top* terhadap Perilaku Disfungsional Audit

Hipotesis 1 yang diajukan dalam penelitian ini adalah Auditor akan menunjukkan keputusan melakukan tindakan disfungsional yang berbeda saat *Tone at the Top* menerima (menolak) perilaku disfungsional audit. Hipotesis ini dapat dibuktikan dengan melihat nilai signifikansi dari *Tone at the Top* (TONE) yang menunjukkan nilai P_{value} signifikansi sebesar 0,006 (lebih kecil dari 0,05). Hasil ini menunjukkan bahwa auditor yang mendapat perlakuan *Tone at the Top* menerima dan mendapat perlakuan *Tone at the Top* menolak perilaku disfungsional audit memberikan pengaruh terhadap keputusannya dalam melakukan perilaku disfungsional audit. Jadi dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1 dalam penelitian ini diterima atau terdukung.

Hasil penelitian ini memberikan hasil yang sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tervo (2013) yang mendapatkan hasil bahwa karyawan akan cenderung bertindak disfungsional saat mereka mengetahui *Tone at the Top* menerima tindakan tersebut, dan sebaliknya karyawan akan bertindak tidak disfungsional saat mereka mengetahui *Tone at the Top* tidak menerima tindakan disfungsional tersebut. Hal ini juga membuktikan bahwa sebagai salah variabel organisasi, *Tone at the Top* dapat mempengaruhi keputusan seorang auditor untuk melakukan audit secara disfungsional.

Perbedaan Pengaruh Sifat *Locus Of Control* Terhadap Perilaku Disfungsional Audit

Hipotesis 2 yang diajukan dalam penelitian ini adalah Auditor dengan *Locus of Control* internal akan menunjukkan keputusan melakukan tindakan disfungsional audit yang berbeda dengan auditor dengan *Locus of Control* eksternal. Hipotesis ini dapat dibuktikan dengan melihat nilai signifikansi dari *Locus of Control* (LOC) yang menunjukkan nilai P_{value} signifikan sebesar 0,013 (lebih kecil dari 0,05). Hasil ini menunjukkan bahwa auditor

yang memiliki *Locus of Control* internal dan auditor yang memiliki *Locus of Control* eksternal memberikan pengaruh terhadap perilaku disfungsi audit. Jadi, dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2 dalam penelitian ini diterima atau terdukung.

Hasil penelitian ini menunjukkan hasil yang sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Donnely (2005) bahwa *Locus of Control* tertentu akan memberikan respon yang berbeda, dengan judul *Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior* yang menyatakan bahwa *Locus of Control* eksternal lebih menerima perilaku disfungsi audit dibandingkan dengan *Locus of Control* internal. Hasil penelitian ini berbanding terbalik dengan penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti (2017) yang menghasilkan simpulan bahwa *Locus of Control* secara tunggal tidak berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku disfungsi. Penelitian ini mendukung teori atribusi yang menyatakan bahwa seseorang dalam berperilaku dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal, dalam penelitian ini *Locus of Control* sebagai faktor internal auditor mempengaruhi keputusannya dalam mengambil tindakan disfungsi audit.

Perbedaan Pengaruh *Tone at The Top* Dan *Locus of Control* Terhadap Perilaku Disfungsi Audit

Hipotesis 3 yang diajukan dalam penelitian ini adalah auditor yang mengetahui *Tone at the Top* menerima perilaku disfungsi dan memiliki *Locus of Control* eksternal akan cenderung menerima tindakan disfungsi dibandingkan dengan *Locus of Control* internal. Hipotesis ini dapat dibuktikan dengan melihat nilai signifikansi dari TONE*LOC yang menunjukkan nilai P value signifikan sebesar 0,494 (lebih besar dari 0,05). Jadi, dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3 dalam penelitian ini ditolak atau tidak terdukung.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa seorang auditor yang memiliki *Locus of Control* yang berbeda, baik *Locus of Control* internal maupun *Locus of Control* eksternal apabila dihadapkan pada *Tone at the Top* menerima perilaku disfungsi akan cenderung untuk berperilaku secara disfungsi. *Tone at the Top* dapat menjadi suatu permasalahan bagi auditor dalam memberikan *audit judgement*. Apabila *Tone at the Top* menerima perilaku disfungsi jika berada dalam tekanan kerja seperti anggaran waktu, maka *Premature Sign Off* sebagai tindakan yang diperbolehkan/diharapkan sesuai dengan nada atau *Tone* dari atasan. Auditor akan merasa dalam tekanan karena merasa harus melaksanakan sesuai harapan *Tone at the Top*. Hal ini sejalan dengan teori ketaatan yang mengatakan perintah yang diberikan oleh orang yang berkuasa akan menjadi acuan bertindak bagi orang yang diberi perintah. Hal ini disebabkan oleh keberadaan otoritas/kekuasaan merupakan bentuk dari *legitimate power* yang harus patuhi oleh orang lain.

SIMPULAN, KETERBATASAN, SARAN, DAN IMPLIKASI

Simpulan

Simpulan yang dapat ditarik dari hasil pengujian hipotesis antara lain:

1. Auditor yang mengetahui *Tone at the Top* menerima perilaku disfungsi audit lebih cenderung untuk melakukan tindakan disfungsi audit.
2. Auditor dengan *Locus of Control* eksternal akan cenderung untuk melakukan Perilaku Disfungsi Audit.
3. Tidak terdapat pengaruh interaksi antara *Tone at the Top* dan tipe *Locus of Control* dengan Perilaku Disfungsi Audit.

Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah mahasiswa sebagai *surrogates* dalam penelitian dinilai kurang memahami hubungan kerja terkait variabel *Tone at the Top* karena

belum memiliki pengalaman di KAP sehingga dapat menyebabkan bias dalam memahami kasus yang menyebabkan tidak lulus pada uji manipulasi, serta adanya perbedaan persepsi dalam memahami instrumen kasus yang diberikan.

Saran

Saran yang dapat dihasilkan pada penelitian ini: (1) Penelitian selanjutnya diharapkan langsung menggunakan auditor sebagai subjek penelitiannya, sehingga lebih bisa memberikan penilaian yang lebih baik. (2) Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan kasus eksperimen yang lebih baik lagi, baik dari segi *treatment*/manipulasi kasus maupun dari segi penyampaiannya, sehingga subjek lebih mudah memahami kasus tersebut. (3) Pada penelitian ini Perilaku Disfungsional Audit yang diberikan adalah *Premature Sign-Off*, pada penelitian selanjutnya dapat menambahkan kasus lain seperti Altering Audit Prosedure, dan lain-lain agar hasil penelitian lebih kuat. Dengan demikian hasilnya dapat dibandingkan dengan kasus perilaku disfungsional audit yang ada.

DAFTAR PUSTAKA

- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., and O'Bryan, 2003, *Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditor's Personal Characteristics*, Behavior Research In Accounting, Vol.15, pp. 87-110
- Indri, Kartika, dan Provita Wijayanti. (2007). "Locus of Control sebagai Antecedent 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., Universitas Hasanuddin Makassar 26-28 Juli 2007.
- Reiss, M. C., & Mitra, K. 1998. *The Effects of Individual Difference Factors on the Acceptability of Ethical and Unethical Workplace Behaviors*. *Journal of Business Ethics*, Vol.17, No.12: 1581-1593.
- Rotter, J.B., 1966, "Generalized Expectancies for Internal versus External Control of Reinforcement", *Psychological Monographs*, 80 (1, Whole No. 609)
- Saputri, I., & Wirama, D. (2015). *Pengaruh Sifat Machiavellian dan Tipe Kepribadian pada Perilaku Disfungsional Auditor*. E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana.
- Silaban, A. 2009. *Perilaku Disfungsional Auditor dalam Pelaksanaan Program Audit*. Tesis Undip. Semarang.
- Tervo, Wayne, L. M. Smith, and M. Pitman. 2013. *Dysfunctional Auditor Behavior: The Effects of Tone at the Top and Supervisor's Relationships*. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* 17:47-77.
- Wijayanti, P., & Hanafi, R. (2017). Efektivitas Faktor Internal dan Eksternal Auditor terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 6(1), 63-78.