

DETERMINAN PERILAKU ETIS AUDITOR TERHADAP KINERJA AUDITOR DENGAN PERILAKU ETIS AUDITOR SEBAGAI VARIABEL INTERVENING

Nurfadilah¹, Asriani Junaid²

Email :

¹ fadilahnur522@gmail.com

² asriani.junaid@umi.ac.id

¹ Program Pascasarjana, Universitas Muslim Indonesia

² Dosen Akuntansi, Universitas Muslim Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis sifat machiavellian, Internal locus of control, dan external locus of control terhadap perilaku etis auditor. Menganalisis pengaruh sifat machiavellian, Internal locus of control, dan external locus of control terhadap kinerja auditor. Menganalisis pengaruh perilaku etis auditor terhadap kinerja auditor. Penelitian ini menggunakan data primer melalui survei sebanyak 100 orang auditor sebagai sampel dari seluruh jumlah auditor 218. Data dianalisis dengan menggunakan Program Struktural Equation Modelling (SEM). Hasil penelitian menemukan Sifat machiavellian berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap perilaku etis auditor, Internal locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor, External locus of control berpengaruh negatif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor, Sifat machiavellian berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja auditor, Internal locus of control berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kinerja auditor, External locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor, perilaku etis berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor, Sifat machiavellian berpengaruh negative dan signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor, Internal locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor, External locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor

Kata kunci: Sifat Machiavellian, Internal Locus of control, External Locus of Control, Perilaku Etis, dan Kinerja Auditor.

PENDAHULUAN

Meluasnya kebutuhan jasa profesional akuntan publik menuntut profesi ini untuk meningkatkan kinerjanya dalam menghasilkan produk audit yang dapat diandalkan bagi pihak yang membutuhkan (Herawaty dan Susanto, 2009). Dalam hal ini sebagai auditor dituntut kemampuannya untuk mempertimbangkan profesionalisme dalam pelaksanaan audit. Auditor yang mempunyai profesionalisme yang tinggi dan didukung oleh komitmen organisasi yang baik akan berdampak pada kinerja auditor yang baik pula dalam melakukan pekerjaannya.

Skandal akuntansi perusahaan-perusahaan besar di Amerika seperti Enron, Global Crossing, Worldcom, Microstrategy, Adelphia, PNC Financial Service, dan Rite Aid hampir semuanya melibatkan kantor akuntan publik (KAP) besar seperti The Big Five. KAP kelas menengah juga tidak luput dari masalah tersebut, seperti RSM Salustro Reydel di Perancis yang melakukan kesalahan saat melakukan audit atas Vivendi Universal. Pada tahun 2010 di Indonesia, terungkap kasus suap dua auditor BPK Jawa Barat. Mereka divonis hukuman empat tahun penjara oleh Majelis hakim Pengadilan Tipikor Jakarta karena terbukti menerima uang sebesar Rp 400 juta dari pejabat Pemerintah Kota Bekasi dengan maksud memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Bekasi tahun 2009.

Ketika bertindak untuk kepentingan publik, maka akuntan publik wajib mematuhi dan menerapkan seluruh prinsip dasar dan aturan etika profesi yang berlaku (IAPI, 2008). Namun, fakta yang ada menunjukkan masih banyak akuntan yang bekerja tanpa berdasarkan kode etik profesional. (Verawati, 2016). Banyak akuntan yang terseret ke dalam praktik-praktik tidak etis disebabkan akuntan berada dalam tekanan berat dari konflik kepentingan (Agoes dan Ardana, 2014: 158). Konflik kepentingan tersebut seputar mengenai kepentingan keuangan pribadi auditor, kantor di mana dia bekerja dan manajemen perusahaan yang diaudit. Konflik kepentingan akan menjadi sebuah dilema etika ketika auditor diharuskan membuat keputusan yang menyangkut independensi dan integritasnya dengan imbalan ekonomis yang mungkin dijanjikan di sisi lainnya (Lubis, 2010: 334). Widyaningrum dan Sarwono (2012) menambahkan bahwa akuntan akan terus menerus berhadapan dengan dilema etika yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan.

Perilaku tidak etis seperti halnya tindakan suap menyuap yang dilakukan akuntan sebagaimana yang tergambar pada kasus di atas tentunya membuat citra profesi akuntan tercoreng. Hal tersebut menyebabkan menurunnya kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan. Kepercayaan masyarakat yang menurun akan berdampak pada eksistensi profesi akuntan. Sebagaimana kita ketahui bahwa eksistensi profesi sangat tergantung pada kepercayaan masyarakat sebagai pengguna jasa profesi. Agoes dan Ardana (2014: 159) menjelaskan bahwa tingkat kepercayaan masyarakat ditentukan oleh tingkat kualitas jasa (pengetahuan dan keterampilan teknis di bidang akuntansi serta disiplin ilmu terkait) dan tingkat ketaatan serta kesadaran para akuntan dalam mematuhi kode etik profesi akuntan.

Untuk mengembalikan kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan maka perlu dilakukan upaya perbaikan dengan lebih memperhatikan etika dalam melaksanakan pekerjaan profesi akuntan yang tentunya dapat meningkatkan kinerja auditor itu sendiri. Febrianty (2011) menyebutkan bahwa kasus pelanggaran etika seharusnya tidak terjadi apabila setiap akuntan mempunyai pengetahuan, pemahaman, dan kemauan untuk menerapkan nilai-nilai moral dan etika secara memadai dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya. Karakteristik individual merupakan penyebab internal dari perilaku seseorang. Oleh karena itu, karakteristik individual auditor dapat berpengaruh terhadap perilaku etis auditor. Karakteristik individu adalah ciri khas yang menunjukkan perbedaan seseorang tentang motivasi, inisiatif, kemampuan untuk tetap tegar menghadapi tugas sampai tuntas atau memecahkan masalah atau bagaimana menyesuaikan perubahan yang terkait erat dengan lingkungan (Rahman, 2013). Karakteristik individu mencakup sifat-sifat berupa kemampuan dan keterampilan; umur, bangsa, jenis kelamin dan lainnya yang mencerminkan sifat demografis

tertentu; serta karakteristik psikologis yang terdiri dari persepsi, sikap, kepribadian, belajar dan motivasi sebagaimana yang diungkapkan oleh Winardi (Rahman, 2013). Silaban, (2009) menambahkan bahwa karakteristik individual juga meliputi pengembangan sumber daya manusia seperti komitmen organisasional dan komitmen profesional.

Munculnya kasus tidak etis yang dilakukan oleh akuntan menyebabkan krisis kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan yang berdampak terhadap kinerja auditor. Penelitian terkait perilaku etis telah dilakukan baik di dalam maupun luar negeri, namun hasilnya masih kontradiksi. Ketidakkonsistenan beberapa hasil penelitian terdahulu mengenai perilaku etis membuka peluang bagi peneliti untuk menguji kembali faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku etis auditor, khususnya yang berkaitan dengan karakteristik individu auditor yang merupakan penyebab internal perilaku seseorang. Karena itu, penelitian ini akan difokuskan pada perilaku etis auditor. Dengan demikian, penelitian ini akan dibatasi pada judul "Determinan Perilaku Etis Auditor terhadap Kinerja Auditor dengan Perilaku Etis sebagai Variabel Intervening pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel"

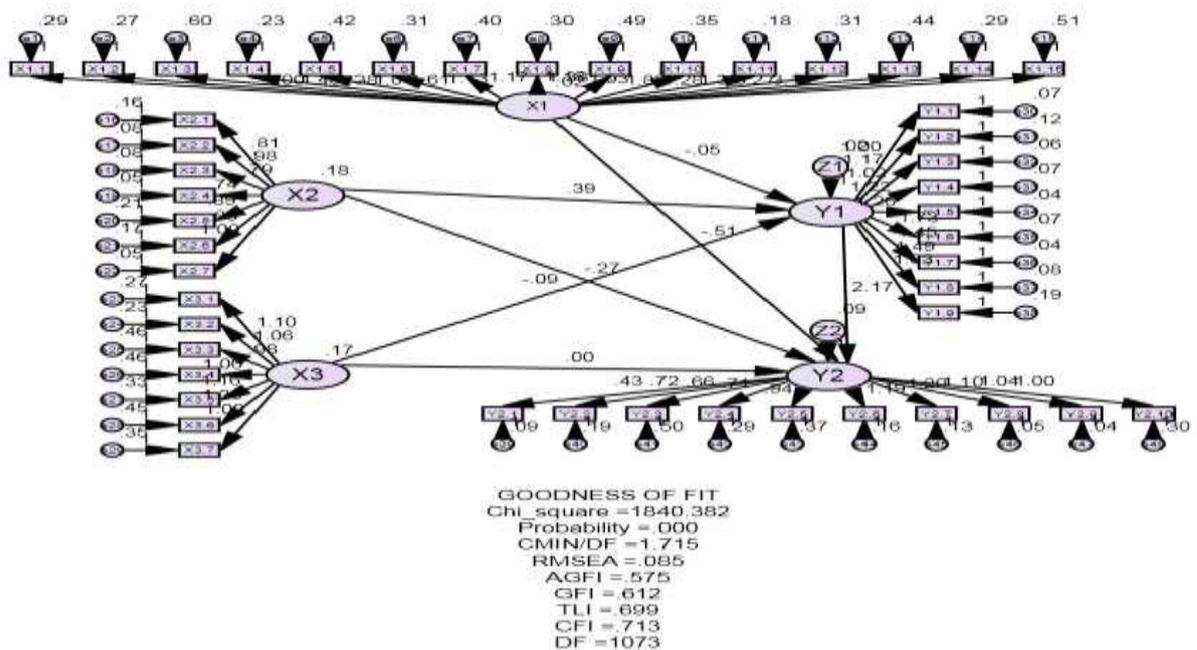
Dalam penugasan audit seorang auditor sering berada dalam situasi konflik kepentingan. Konflik kepentingan akan menjadi dilema etis karena auditor berada dalam situasi pengambilan keputusan antara etis dan tidak etis yang nantinya akan mempengaruhi kinerja auditor tersebut. Teori atribusi menjelaskan mengenai penyebab perilaku seseorang. Dimana terdapat dua penyebab, yaitu dispositional attributions (penyebab internal) dan situational attributions (penyebab eksternal). Karakteristik individu auditor yang merupakan dispositional attributions (penyebab internal) diduga dapat memengaruhi perilaku etis seorang auditor dalam melaksanakan penugasan audit.

Karakteristik individu auditor yang diuji pada penelitian ini diantaranya sifat Machiavellian, internal locus of control, dan external locus of control. Penelitian Purnamasari (2006) menunjukkan bahwa sifat machiavellian berhubungan negatif dengan independensi dan perilaku etis auditor. Penelitian Widyaningrum dan Sarwono (2012) juga menyimpulkan bahwa sifat machiavellian memengaruhi perilaku etis. Demikian pula hasil penelitian Suliani dan Marsono (2010); dan Muchlis (2012) yang menyatakan bahwa perilaku machiavellian berpengaruh terhadap pembuatan keputusan etis. Penelitian Jones dan Kavanagh (1996) dan Ustadi dan Utami (2005) menjelaskan bahwa individu yang memiliki internal Locus of Control cenderung berperilaku etis dibandingkan individu dengan eksternal Locus of Control. Penelitian mengenai determinan perilaku etis terhadap kinerja auditor antara lain dibuktikan oleh Ristanto (2009) meneliti tentang Pengaruh Kecerdasan Emosional dan Perilaku Etis terhadap Kinerja Auditor Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Inspektorat Provinsi Jawa Tengah), menyatakan bahwa perilaku etis berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Apriyanti (2014) meneliti tentang Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual dan Perilaku Etis terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Empiris pada BPK-RI dan BPKP Perwakilan Provinsi Riau), mengungkapkan bahwa perilaku etis berpengaruh terhadap kinerja auditor.

Pada penelitian ini karakteristik individu auditor yang diuji berupa karakter psikologis yang meliputi sifat Machiavellian, dan, locus of control. Purnamasari dan Christmastuti, (2006) mendeskripsikan kepribadian pada sifat machiavellian sebagai kepribadian yang kurang mempunyai afeksi dalam hubungan personal, mengabaikan moralitas konvensional dan memperlihatkan komitmen ideologi yang rendah sehingga mempunyai kecenderungan untuk memanipulasi orang

lain. Puspitasari (2012) menyatakan machiavellian timbul karena beberapa orang yang memisahkan antara kode etik yang dimiliki dengan profesi. Kasus yang sering terjadi yaitu auditor memberikan jasa audit dan jasa lainnya kepada klien yang sama padahal di dalam kode etik yang dimilikinya hal tersebut tidak boleh dilakukan.

Pada penelitian-penelitian terdahulu telah diuji hubungan antara sifat machiavellian dengan perilaku etis dan hasilnya masih kontradiksi. Penelitian Purnamasari (2006) menunjukkan bahwa sifat machiavellian berhubungan negatif dengan perilaku etis auditor. Artinya, auditor yang memiliki sifat machiavellian tinggi akan cenderung berperilaku tidak etis. Hasil yang sama ditunjukkan oleh penelitian Widyaningrum dan Sarwono (2012) yang menyatakan semakin tinggi sifat machiavellian seorang akuntan dan mahasiswa akuntansi maka semakin tinggi pula kecenderungan melakukan tindakan yang secara etis diragukan. Namun, hasil yang berbeda ditunjukkan oleh Puspitasari (2012) yang menyimpulkan bahwa machiavellian tidak berpengaruh pada perilaku etis auditor. Selain sifat machiavellian, karakteristik individu auditor lainnya yang diuji pada penelitian ini adalah locus of control merupakan cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan (control) peristiwa yang terjadi padanya (Rotter 1966). Seorang akuntan dalam melaksanakan tugas profesionalnya dipengaruhi oleh locus of control, dimana hal ini berkaitan dengan kepercayaan akan adanya takdir, kepercayaan diri, dan usaha/ kerja keras dari akuntan itu sendiri. Akuntan yang tidak percaya akan takdir dalam mencapai sesuatu yang ia inginkan, dan bekerja keras dalam menjalankan tugasnya akan cenderung berperilaku etis dalam melaksanakan tugas profesionalnya karena ia percaya pada kemampuan dirinya sehingga ia tidak akan melakukan hal yang instan dan curang dalam tugasnya dan untuk mendapatkan apa yang diinginkan. Penelitian Mudrack (1993) menunjukkan bahwa locus of control berpengaruh terhadap sikap etis akuntan. Penelitian Jones dan Kavanagh (1996) dan Ustadi dan Utami (2005) menjelaskan bahwa individu yang memiliki internal Locus of Control cenderung berperilaku etis dibandingkan individu dengan eksternal Locus of Control. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Fatmawati (2007) yang menghasilkan Locus of Control tidak memengaruhi perilaku etis auditor di Kantor Akuntan Publik.



Berdasarkan kerangka konseptual dan model hipotesis sebagaimana ditunjukkan pada gambar 1, maka dirumuskan beberapa hipotesis sebagai berikut:

1. Sifat Machiavellian berpengaruh negatif terhadap perilaku etis auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
2. Internal locus of control berpengaruh positif terhadap perilaku etis auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
3. External locus of control berpengaruh negatif terhadap perilaku etis auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
4. Sifat machiavellian berpengaruh negatif terhadap kinerja audit pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
5. Internal locus of control berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
6. External locus of control berpengaruh negatif terhadap perilaku etis auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
7. Perilaku etis berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
8. Sifat Machiavellian berpengaruh terhadap kinerja audit melalui perilaku etis auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
9. Internal locus of control berpengaruh terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor pada BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.
10. External locus of control berpengaruh terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Prov. Sul-Sel.

METODE PENELITIAN

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah studi kasus. Metode yang digunakan penulis dalam penelitian ini adalah metode deskriptif analisis yaitu suatu metode penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan keadaan objek yang diteliti berdasarkan fakta-fakta yang ada dengan cara mengumpulkan, mengolah, menyajikan serta menganalisis berbagai data yang ditemukan dan membandingkannya dengan teori yang ada, kemudian dianalisis penerapannya dalam praktek sehingga dapat ditarik suatu kesimpulan. Penelitian ini dilaksanakan pada kantor BPKP Perwakilan Prov. Sul-Sel dan Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini yaitu menggunakan observasi, wawancara dan menggunakan instrument kuesioner. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Auditor di kantor BPKP kota Makassar dan Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan. Jumlah populasi tersebut sebanyak 181 orang yang terdiri dari kantor BPKP sebanyak 141 orang dan kantor Inspektorat Provinsi Sul-Sel sebanyak 77 orang. Dari populasi tersebut dipilih 130 sampel guna memenuhi persyaratan nominal (100) dari pemakaian metode analisis SEM.

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis deskriptif dan inferensial. Metode deskriptif dipakai untuk menginterpretasi hasil penelitian, perilaku etis auditor. Sedangkan analisis inferensial digunakan untuk menguji model secara keseluruhan, dan melakukan analisis data untuk membuktikan hipotesis penelitian. Analisis berawal dari kerangka pemikiran

penelitian selanjutnya akan dikembangkan menjadi suatu model penelitian. Pembahasan data penelitian menggunakan Structural Equation Model (SEM) dimana akan dihubungkan antara variabel eksogen, intervening dan endogen. Variabel eksogen penelitian meliputi: Sifat Machiavellian (X1), Internal Locus of Control (X2), dan External Locus of Control (X3), Variabel intervening ialah Perilaku Etis Auditor (Y1) dan variabel endogen ialah Kinerja Auditor (Y2).

Berikut persamaan struktural yang akan diregresi adalah sebagai berikut:

1. Pengaruh langsung Variabel Eksogen terhadap Variabel Intervening.
2. Pengaruh langsung Variabel Eksogen terhadap Variabel Endogen,
3. Pengaruh Variabel Eksogen & Intervening terhadap Variabel Endogen,
4. Pengaruh Variabel Intervening terhadap Variabel Endogen, $Y2 = \rho Y1 + e4$

Keterangan:

ρ = pengaruh

X1 = Sifat Machiavellian

X2 = Internal Locus of Control

X3 = External Locus of Control

Y1 = Perilaku Etis Auditor

Y2 = Kinerja Auditor

e = error, galat estimasi

Pengaruh Langsung (Direct Effect) diperoleh dari hasil analisis sesuai persamaan struktural, yaitu besaran standardized coefficient beta beserta p-value (signifikansi) tiap variabel.

Menilai Kriteria Goodness Of Fit

Dalam analisis jalur (path analysis) tidak ada uji statistik tunggal untuk mengukur atau menguji hipotesis. Sedang untuk mengetahui kesesuaian model pengukuran yang terbentuk, maka diperlukan uji kesesuaian model menurut (Ghozali, 2005) dengan menggunakan beberapa indeks kesesuaian model yang dapat digunakan untuk mengukur fit tidaknya suatu model yang meliputi: (1) Chi-Square Statistik (kai kuadrat). (2) The Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA). (3) Goodness of Fit Indices (GFI) (4) Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI) .

(5) Comparative Fit Index (CFI)

Menurut Ghozali (2005) bahwa CFI adalah indeks yang besarnya tidak dipengaruhi oleh ukuran model sampel, karena itu sangat baik untuk mengukur tingkat penerimaan sebuah model. Indeks ini berada dalam rentang 0,0 dan 1,0 dan diturunkan dari perbandingan antara model yang dihipotesiskan dan independencemodel. Suatu model dapat dikatakan fit, jika memiliki nilai CFI lebih besar dari 0,90.

Definisi Operasional Variabel

Sifat Machiavellian (X1)

Sifat Machiavellian mempunyai kecenderungan untuk memanipulasi orang lain. Sifat ini jika dimiliki seseorang maka ia akan cenderung mementingkan kepentingan dirinya dan mengabaikan kepentingan orang lain. Skala Machiavellian (Skala Mach IV) merupakan instrumen yang tepat untuk mengukur kecenderungan sikap etis Akuntan (Auditor). Akuntan (Auditor) dengan skala Machiavellian tinggi cenderung menerima sikap-sikap yang secara etis diragukan. Individu dengan sifat machiavellian tinggi akan lebih sering melakukan tindakan tidak etis dari pada dengan individu dengan

sifat Machiavellian rendah. Indikator dari variabel ini adalah : Afeksi, Komitmen ideologis rendah, Ego, Manipulatif dan Agresif

Internal Locus of Control (X2)

Locus of control baik internal maupun eksternal merupakan tingkatan seorang individu berharap bahwa hasil dari perilaku mereka tergantung pada perilaku mereka sendiri atau karakteristik personal mereka. Mereka yang yakin dapat mengendalikan tujuan mereka dikatakan memiliki internal Locus of control. Variabel ini dinilai berdasarkan indikator, Kemamuan, Minat dan Usaha.

External Locus Of Control (X3)

External Locus Of Control memandang hidup mereka dikendalikan oleh kekuatan pihak luar disebut memiliki external Locus of control. Variabel ini dinilai berdasarkan indikator, Keberuntungan, Sosial ekonomi dan Pengaruh orang lain. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel locus of control adalah Work Locus of Control Scale (WLCS) yang telah dikembangkan oleh Spector (1988). WLCS menggunakan 14 item pertanyaan dengan 5 poin skala. Internal LOC ditunjukkan oleh nilai jawaban responden yang lebih kecil dari mean score dan sebaliknya untuk external LOC diindikasikan oleh nilai jawaban responden lebih besar dari mean score (Reiss dan Mitra, 1998; Fauzi, 2001).

Perilaku Etis Auditor (Y1)

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah perilaku etis auditor. Tingkah laku perbuatan seseorang yang dipandang dari segi baik dan buruk, sejauh yang dapat ditentukan oleh akal. Variabel ini dinilai berdasarkan indikator : Integritas, Objektivitas, Kompetensi dan kehati-hatian profesional, Kerasahasaan dan Perilaku profesional

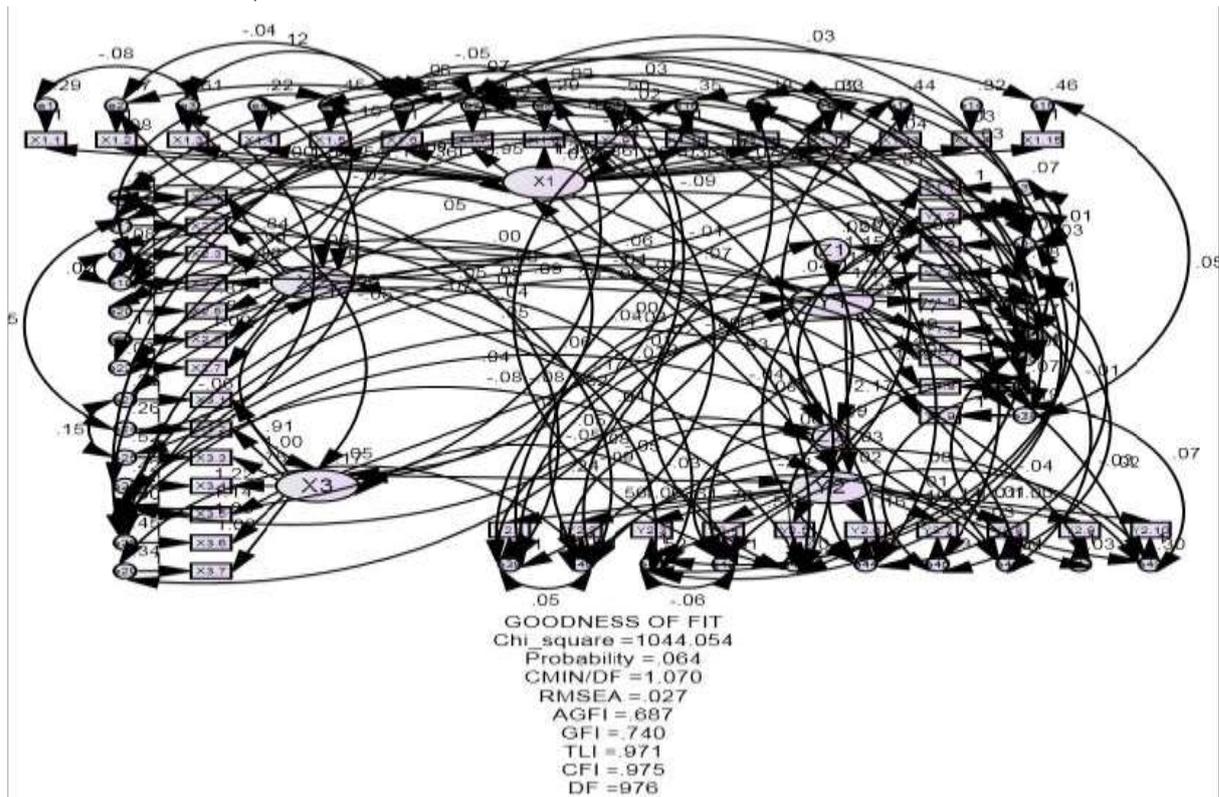
Perilaku etis auditor adalah variabel yang akan diukur dalam penelitian ini. Variabel ini akan diukur dengan menggunakan instrumen Workplace Behaviour Scale (WBS) yang telah dikembangkan oleh Jones (1990). Workplace Behaviour Scale (WBS) terdiri dari 10 item pertanyaan dalam kuesioner yang diukur dengan 5 poin skala likert. Perilaku etis ditunjukkan oleh perolehan skor dari WBS, semakin tinggi skor WBS maka memiliki perilaku yang semakin etis, sebaliknya semakin sedikit skor WBS maka memiliki perilaku semakin kurang etis (Reiss dan Mitra, 1998).

Kinerja Auditor (Y2)

Kinerja auditor profesional mengacu pada prestasi kerja auditor yang diukur berdasarkan standar atau kriteria yang telah ditetapkan. Variabel ini dinilai berdasarkan indikator :Kualitas pekerja, Kuantitas pekerjaan dan Ketepatan waktu Variabel kinerja auditor dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Larkin (1990), dan telah direplikasi oleh Trisnarningsih (2004) yaitu antara lain: kemampuan, komitmen profesi, motivasi, dan kepuasan kerja. Instrumen terdiri dari 10 item pertanyaan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Structural Equation Model (SEM)



Gambar 8

Hasil Pengujian Hubungan antara Variabel dalam Model SEM

Tabel 4 Pengaruh Langsung, Tidak Langsung dan Pengaruh Total antar Variabel dalam Model SEM

No	variabel			P-Value (≤ 0.05)	Direct	Indirect	Total	Ket
	Eksogen	Intervening	Endogen					
1	Sifat Machiavelian (X1)	-	Perilaku Etnis (Y1)	0.925	-0.007	-	-0.007	Tidak Signifikan
2	Locus of Control (X2)	-	Perilaku Etnis (Y1)	0.000	0.743	-	0.743	Signifikan
3	External Locus of Control (X3)	-	Perilaku Etnis (Y1)	0.047	-0.154	-	-0.154	Signifikan
4	Sifat Machiavelian (X1)	-	Kinerja Auditor (Y2)	0.029	-0.236	-	-0.236	Signifikan
5	Locus of Control (X2)	-	Kinerja Auditor (Y2)	0.087	-0.138	-	-0.138	Tidak Signifikan
6	External Locus of Control (X3)	-	Kinerja Auditor (Y2)	0.002	0.189	-	0.189	Signifikan
7	-	Perilaku Etnis (Y1)	Kinerja Auditor (Y2)	0.000	0.905	-	0.905	Signifikan
8	Sifat Machiavelian (X1)	Perilaku Etnis (Y1)	Kinerja Auditor (Y2)	0.948	-0.236	-0.007	-0.243	Tidak Signifikan
9	Locus of Control (X2)	Perilaku Etnis (Y1)	Kinerja Auditor (Y2)	0.025	-0.138	0.672	0.534	Signifikan
10	External Locus of Control (X3)	Perilaku Etnis (Y1)	Kinerja Auditor (Y2)	0.051	0.189	-0.139	0.050	Tidak Signifikan

Dalam analisis SEM ada dua komponen analisis utama yaitu model pengukuran (measurement model) dan model struktur (structural model). Model pengukuran (measurement model) menyangkut analisis tentang indikator benar-benar secara valid dan reliabel mengukur konstruk (unobserved

vanable), sedangkan model struktural (structural model) analisis tentang pengaruh suatu konstruk dengan konstruk lainnya. Model pengukuran harus valid dan reliabel untuk dilakukan analisis persamaan strukturalnya, karena jika model pengukuran tidak valid maka model struktural menjadi tidak baik karena indikator yang digunakan tidak sanggup mengukur konstruk yang seharusnya diukur.

Dalam model pengukuran terdapat tiga hal utama model pengukuran yaitu: Pertama, nilai loading factor atau regression weight dengan symbol lambda (Ferdinand, 2002:79) Kedua, tingkat signifikansi pada masing-masing konstruk; dan Ketiga, konstruk reliability. Namun dalam model pengukuran ini, yang terpenting adalah tingkat signifikansi harus lebih kecil dan 5% atau di bawah 0,05 dan nilai construct reliability (Pn) > 0,70. Variabel yang diteliti dikatakan valid unidimensional jika mempunyai nilai Goodness of Fit Index (GFI) 0,90, Model pengukuran dilakukan dengan cara confirmatory factor analysis (CFA) untuk mengetahui ketepatan indikator yang digunakan dalam mengukur konstruk. Analisis ini dilakukan dengan software AMOS 18.0 dengan metode Maximum Likelihood Estimation (MLE). Ketepatan indikator yang digunakan dalam mengukur konstruk tertentu dapat ditelusuri dengan analisis validitas konvergen maupun validitas deskriminan konstruk.

Berdasarkan data pada tabel 1 dapat diinterpretasikan bahwa pengujian pengaruh langsung (direct effect), pengaruh tidak langsung (indirect effect) dan pengaruh total (total effect) antara variabel sekaligus merupakan temuan empiris dari penelitian ini sebagai berikut:

1. Sifat Machiavellian mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap perilaku etis auditor dengan $P=0.925 > 0.05$ dengan nilai langsung sebesar -0.007 . Hal ini berarti Sifat Machiavellian tidak berpengaruh terhadap perilaku etis auditor secara signifikan.
2. Internal Locus of Control mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor dengan $P=0.000 < 0.05$ dengan nilai langsung sebesar 0.743 . Hal ini berarti internal locus of control mampu mendukung perilaku etis auditor secara signifikan.
3. External locus of control mempunyai pengaruh negatif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor dengan $P=0.047 < 0.05$ dengan nilai langsung sebesar -0.154 . Hal ini berarti external locus of control tidak berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku etis auditor.
4. Sifat Machiavellian mempunyai pengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja auditor dengan $P=0.029 < 0.05$ dengan nilai langsung sebesar -0.236 . Hal ini berarti Sifat Machiavellian tidak berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku etis auditor.
5. Internal locus of control mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kinerja auditor dengan $P=0.087 > 0.05$ dengan nilai langsung sebesar -0.138 . Hal ini berarti Internal locus of control tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor namun tidak signifikan.
6. External locus of control mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor dengan $P=0.002 < 0.05$ dengan nilai langsung sebesar 0.189 . Hal ini berarti external locus of control mampu mendukung kinerja auditor secara signifikan.
7. Perilaku etis mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor dengan $P=0.000 < 0.05$ dengan nilai langsung sebesar 0.905 . Hal ini berarti Perilaku etis mampu mendukung kinerja auditor secara signifikan.
8. Sifat machiavellian mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kinerja auditor dengan $P=0.948 > 0.05$ dengan nilai langsung sebesar -0.236 dan efek tidak langsung melalui perilaku etis sebesar -0.007 sedangkan efek total yang merupakan efek langsung dan tidak

langsung melalui perilaku etis auditor diperoleh angka sebesar -0.027 . Hal ini berarti dampak daripada variabel intervening dapat membuktikan bahwa sifat machiavellian berpengaruh negatif terhadap kinerja auditor namun tidak signifikan.

9. Internal locus of control mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja auditor dengan $P=0.025 < 0.05$ dengan nilai langsung sebesar -0.138 dan efek tidak langsung melalui perilaku etis sebesar 0.672 sedangkan efek total yang merupakan efek langsung dan tidak langsung melalui perilaku etis auditor diperoleh angka sebesar 0.534 . Hal ini berarti dampak daripada variabel intervening dapat menguatkan hubungan Internal locus of control dengan kinerja auditor.
10. External locus of control mempunyai pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap kinerja auditor dengan $P=0.051 > 0.05$ dengan nilai langsung sebesar 0.189 dan efek tidak langsung melalui perilaku etis sebesar -0.139 sedangkan efek total yang merupakan efek langsung dan tidak langsung melalui perilaku etis auditor diperoleh angka sebesar 0.050 . Hal ini berarti dampak daripada variabel intervening tidak dapat menguatkan hubungan external locus of control dengan kinerja auditor.

Pembahasan

Setelah mengkaji hasil penelitian berdasarkan analisa data dengan menggunakan persamaan Structural Equation Model (SEM) dengan menunjukkan hasil Confirmatory Factor Analysis (CFA) dan penilaian pengaruh langsung (direct Effect) dan pengaruh tidak langsung (indirect effect). Hasil penelitian ini kemudian dibahas berdasarkan variabel yang diamanti yang didukung oleh penjelasan masing-masing indikator dalam melihat hubungan antar variabel sesuai dengan alur yang dianalisa. Lebih jelasnya pembahasan penelitian ini sebagai berikut:

Sifat Machiavellian berpengaruh terhadap perilaku etis auditor.

Sifat Machiavellian mempunyai kecenderungan untuk memanipulasi orang lain. Sifat Machiavellian yang tinggi bisa membuat seseorang menggunakan perilaku yang manipulatif, persuasif, dan curang dalam meraih tujuan akhir (Hunt dan Chonko, 1984 dalam Bass et al, 1999). Seseorang yang memiliki kecenderungan untuk mengontrol dan mempengaruhi orang lain, orang tersebut dapat dikatakan sebagai seorang Machiavellian. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sifat Machiavellian berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap perilaku etis auditor. Hal ini berarti bahwa apabila auditor memiliki sifat machiavellian yang tinggi maka ia memiliki tingkat perilaku etis yang rendah begitu pula sebaliknya, apabila auditor memiliki sifat machiavellian yang rendah maka ia memiliki tingkat perilaku etis yang tinggi karena machiavellian terkait dengan individu yang manipulatif, menggunakan perilaku persuasif untuk mencapai tujuan pribadinya, dan biasanya agresif, sehingga akan menurunkan etika dalam mengambil keputusan audit.

Hal ini mendukung teori fraud triangle yang menjelaskan bahwa salah satu pemicu terjadinya kecurangan yang merupakan perilaku tidak etis yaitu rasionalisasi (rationalization). Rasionalisasi merupakan pembenaran oleh pelaku atas perilaku tidak etis yang dilakukan sebagai upaya untuk mengatasi ketakutan dalam dirinya. Individu auditor dengan sifat machiavellian yang tinggi cenderung melakukan rasionalisasi sehingga berdampak pada perilaku tidak etis. Sedangkan individu dengan sifat machiavellian yang rendah cenderung tidak melakukan rasionalisasi sehingga berdampak pada

perilaku etis. Sifat machiavellian yang cenderung memanipulasi orang lain tentu cenderung membenarkan ketidakjujuran demi keuntungan pribadi.

Berdasarkan tanggapan responden auditor pemerintahan (BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel) yang paling dominan yaitu tidak akan memanipulasi data yang ada dalam laporan keuangan auditee saat menjalankan tugas. Hal ini berarti auditor sadar akan tanggung jawab profesinya untuk tidak melakukan manipulasi, apabila akuntan memiliki kesadaran untuk mematuhi kode etik profesi akuntan dalam artian berperilaku etis maka di sana pula kepercayaan masyarakat akan ditemukan. Sebagaimana pernyataan Agoes dan Ardana (2014: 159) bahwa tingkat kepercayaan masyarakat pemakai jasa akuntan salah satunya ditentukan oleh tingkat ketaatan serta kesadaran para akuntan dalam mematuhi kode etik profesi akuntan.

Machiavellian merupakan hal yang biasa dan dapat diterima dalam persepsi profesi bisnis, namun bukan tipe karakter yang menarik bagi profesi akuntan terutama auditor. Profesi akuntan (Auditor) dituntut untuk mempunyai tanggung jawab etis yang bahkan lebih daripada tanggung jawab profesi lainnya. Eksistensi profesi sangat bergantung pada kepercayaan masyarakat sebagai pengguna jasa profesi. Jika di profesi lain mendapatkan penugasan dari pengguna jasa dan bertanggung jawab juga kepadanya, sementara akuntan (Auditor) mendapat penugasan dan memperoleh fee dari perusahaan yang menerbitkan laporan keuangan, namun bertanggung jawab kepada pengguna laporan keuangan.

Sejalan dengan penelitian Purnamasari (2006) yang mengemukakan bahwa sifat machiavellian berhubungan negatif terhadap perilaku etis, dalam artian auditor yang memiliki sifat machiavellian tinggi akan cenderung berperilaku tidak etis. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Widyaningrum dan Sarwono (2012) yang menyatakan sifat machiavellian seseorang berpengaruh pada kecenderungan untuk menyetujui tindakan-tindakan yang secara etis diragukan. Penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Jones dan Kanvanagh (1996) dan Richmond (2003) yang menemukan individu dengan sifat Machiavellian tinggi akan lebih mungkin melakukan tindakan yang tidak etis dibandingkan individu dengan sifat Machiavellian rendah.

Internal Locus of Control berpengaruh terhadap Perilaku Etis Auditor.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa internal locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor. Hal ini terjadi karena auditor yang memiliki internal locus of control mempunyai sifat yang lebih bertanggung jawab dapat dilihat dari usahanya sendiri. Orang-orang yang memiliki internal locus of control pada umumnya memiliki tanggung jawab terhadap tindakan yang dilakukannya. Seseorang dengan internal locus of control cenderung menyadari adanya hubungan langsung antara perilaku dan hasil (outcomes) dan mengenakan tanggung jawab dari hasil kepada diri mereka sendiri (Jones dan Kavanagh, 1996). Tanggapan responden pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel indikator yang paling dominan adalah usaha yang menyatakan bahwa mereka akan berusaha lebih gigih agar kegagalan tersebut tidak terulang lagi. Individu seperti ini percaya mereka mempunyai kemampuan menghadapi tantangan dan ancaman yang timbul dari lingkungan dan berusaha memecahkan masalah dengan keyakinan yang tinggi sehingga strategi penyelesaian atas konflik yang terjadi dapat diselesaikan dengan baik (Brownell, 1982).

Hasil penelitian ini mendukung teori yang menyatakan bahwa locus of control merefleksikan kepercayaan seseorang tentang hubungan antara perilaku dan konsekuensi daripada perilaku

tersebut (Mc Cuddy and Peery, 1996), sehingga seseorang dengan internal locus of control cenderung untuk mengenakan tanggung jawab dari tindakan yang dilakukan terhadap dirinya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Jones dan Kavanagh (1996) dan Ustadi dan Utami (2005) menjelaskan bahwa individu yang memiliki internal Locus of Control cenderung berperilaku etis dibandingkan individu dengan eksternal Locus of Control. Seseorang dengan internal locus of control cenderung menyadari adanya hubungan langsung antara perilaku dan hasil (outcomes), dan mengenakan tanggung jawab dari hasil kepada diri mereka sendiri (Jones and Kavanagh, 1999). Penelitian yang dilakukan oleh Hastuti (2007) serta Reiss dan Mitra menyatakan bahwa terdapat pengaruh locus of control terhadap perilaku etis mahasiswa. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa individu dengan internal locus of control cenderung lebih tidak mau menerima tindakan yang kurang etis. Sebaliknya individu dengan external locus of control lebih mau menerima tindakan yang kurang etis.

Hidayah dan Harani, (2010) menyatakan bahwa locus of control internal memiliki peran penting dalam menentukan sikap dan perilaku etis individu di dalam organisasi. Hal ini bisa ditunjukkan bahwa dengan locus of control internal yang semakin kuat maka sikap dan perilaku individu (karyawan) semakin etis. Karena dengan locus of control internal yang meliputi kerja keras, memiliki inisiatif yang tinggi, selalu berusaha untuk menemukan pemecahan masalah, selalu mencoba untuk berfikir seefektif mungkin, dan selalu mempunyai persepsi bahwa usaha harus dilakukan apabila ingin mencapai keberhasilan, ternyata bias memberikan dukungan besar terhadap keputusan etis atau tindakan etis karyawan. Dengan locus of control internal tersebut, maka karyawan diharapkan bias semakin bertanggungjawab dalam aktivitasnya, semakin bisa menunjukkan komitmen kerjanya, semakin memiliki integritas tinggi terhadap organisasinya, semakin objektif dan independen dalam menghadapi konflik kepentingannya, semakin berusaha keras untuk meningkatkan kompetensinya, dan semakin memperhatikan prinsip-prinsip kode etik perilaku profesionalnya (Prasetyo, 2002). Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa peranan locus of control internal pada sikap dan perilaku etis karyawan adalah sangat diperlukan karena hal ini penting bagi peningkatan sikap dan perilaku etis auditor.

External Locus of Control berpengaruh terhadap Perilaku Etis Auditor.

External locus of control mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang dilakukan oleh diri sendiri dan berada diluar kontrol dirinya (Lefcourt, 1982). Individu yang memiliki external locus of control merupakan individu yang mempercayai bahwa semua peristiwa yang terjadi adalah diluar kendali dirinya sendiri. Individu menyakini bahwa faktor luar atau lingkungan yang mempunyai pengaruh kontrol terhadap apa yang terjadi dalam kehidupannya. Individu yang memiliki external locus of control lebih mudah merasa terancam, menyerah dan tidak berdaya ketika menghadapi suatu konflik. Individu semacam ini akan memandang masalah-masalah yang sulit sebagai ancaman bagi dirinya. Bila mengalami kegagalan dalam menyelesaikan persoalan, maka individu tersebut cenderung tidak survive dan akhirnya individu tersebut mengalami kegagalan yang membuatnya ingin lari dari persoalan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa external locus of control berpengaruh negatif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor hal ini berarti external locus of control tidak mencerminkan perilaku etis auditor di kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel. Tanggapan responden pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel yang juga dominan menyatakan tidak setuju adalah indikator

pengaruh orang lain, hal ini berarti bahwa auditor bersikap independen dimana mereka tidak terpengaruh dan tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak bergantung pada orang lain. Menurut Mulyadi (2002:26) Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Berdasarkan pernyataan tersebut auditor beranggapan bahwa pengaruh dari luar dalam hal ini external locus of control dapat merusak citra profesinya dan tentunya berdampak pada perilaku etisnya.

Hal ini berarti auditor pada kantor BPKP dan Inspektorat prov. Sul-Sel telah berperilaku sesuai dengan Kode Etik Akuntan Publik (IAPI, 2011) tentang perilaku profesional dimana setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Hasil penelitian ini mendukung teori yang menyatakan bahwa locus of control merefleksikan kepercayaan seseorang tentang hubungan antara perilaku dan konsekuensi dan perilaku tersebut (Mc Cuddy and Peery, 1996). Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Jones dan Kavanagh (1996) dan Ustadi dan Utami (2005) menjelaskan bahwa individu yang memiliki internal Locus of Control cenderung berperilaku etis dibandingkan individu dengan eksternal Locus of Control.

Sifat Machiavellian berpengaruh terhadap Kinerja Auditor

Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, Auditor mungkin menghadapi sifat-sifat dari dalam pribadi seorang auditor yang dapat mempengaruhi kualitas auditnya, salah satunya adalah sifat machiavellian. Robbins (2008:139) mendefinisikan Machiavellian sebagai tingkat di mana seseorang individu pragmatis, mempertahankan jarak emosional, dan yakin bahwa hasil lebih penting daripada proses. Sifat Machiavellian ini merupakan sifat yang memiliki dampak buruk bagi suatu profesi karena seseorang yang menganut sifat machiavellian akan cenderung memiliki sikap manipulatif dalam kehidupannya, yang akan selalu memanfaatkan orang lain demi kepentingan pribadi dan keluarganya. Robbins (2008) menyebutkan bahwa sifat machiavellian ini merupakan sifat yang memiliki dampak buruk bagi suatu profesi. Karena seseorang yang menganut sifat machiavellian akan cenderung memiliki sikap manipulatif dalam kehidupannya. Machiavellian sebagai sebuah proses di mana manipulator mendapatkan lebih banyak reward atau penghargaan dibandingkan yang dia peroleh ketika tidak melakukan manipulasi.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sifat machiavellian berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Hal ini berarti sifat Machiavellian tidak mendukung kinerja auditor pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel. Individu dengan sikap Machiavellian tinggi cenderung pragmatis, mempertahankan jarak emosional, dan yakin bahwa hasil lebih penting daripada proses. Sedangkan kinerja auditor bukan hanya dilihat dari hasilnya tetapi juga harus dilihat dari prosesnya misalnya dalam pemberian opini, apakah opini yang diberikan sesuai dengan hasilnya atau tidak. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Puspitasari (2012) dan Purnamasari (2006). Auditor yang memiliki sifat Machiavellian yang tinggi cenderung berperilaku manipulatif, persuasif, dan curang maka hal ini akan berpengaruh terhadap independensi auditor yang rendah. Sifat Machiavellian memiliki dampak yang buruk bagi profesi akuntan karena berbeda dengan profesi bisnis, bagi profesi akuntan kepribadian Machiavellian merupakan hal yang menjadi ancaman. Profesi akuntan dituntut untuk mempunyai tanggung jawab etis yang bahkan lebih daripada tanggung jawab lainnya. Jadi jika seorang auditor memiliki sifat Machiavellian, memungkinkan ia memanipulasi hasil

atau temuan audit untuk kepentingan pribadi ataupun permintaan klien sehingga merusak kinerja seorang auditor.

Hasil audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggungjawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit dengan menegakkan standar etika profesi yang tinggi (Widagdo, 2002). Adanya etika profesi sebagai standar acuan seorang auditor dalam bekerja akan meningkatkan independensi auditor, sehingga meminimalisir adanya persaingan tidak sehat antar auditor. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan hasil penelitian dari Saryati dan Dewi (2016) Sifat machiavellian berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kualitas audit, sehingga rendahnya sifat machiavellian dalam diri seorang auditor belum tentu menjamin akan menurunnya kualitas audit. Dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa sifat machiavellian adalah kepribadian yang cenderung mementingkan keuntungan pribadi, kurang mempunyai afeksi dalam hubungan personal, mengabaikan moralitas konvensional, dan memperlihatkan komitmen ideologi yang rendah, sehingga mempunyai kecenderungan untuk memanipulasi orang lain.

Internal Locus of Control berpengaruh terhadap Kinerja Auditor

Brownell (1982) mengemukakan bahwa Internal locus of control mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada di bawah pengendalian dirinya. Individu dikatakan memiliki internal locus of control karena individu tersebut menyakini bahwa semua peristiwa yang terjadi adalah dibawah kendali dirinya sendiri. Hal ini berarti bahwa didalam diri seseorang tersebut memiliki potensi yang besar untuk menentukan arah hidupnya, tidak peduli apakah faktor lingkungan akan mendukung atau tidak. Individu seperti ini percaya mereka mempunyai kemampuan menghadapi tantangan dan ancaman yang timbul dari lingkungan dan berusaha memecahkan masalah dengan keyakinan yang tinggi sehingga strategi penyelesaian atas konflik yang terjadi dapat diselesaikan dengan baik.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa internal locus of control berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kinerja auditor. Hal ini disebabkan karena auditor pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel beranggapan bahwa kinerja seorang auditor tidak sepenuhnya didukung oleh faktor internal locus of controlnya saja tapi ada faktor lain yang memicu kinerjanya.

Tanggapan responden pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel indikator yang paling dominan adalah usaha yang beranggapan bahwa "jika saya gagal, saya akan berusaha lebih gigih agar kegagalan tersebut tidak terulang lagi". Hal teori yang mendukung dikemukakan oleh Maslow tentang kebutuhan akan aktualisasi diri (self actualization needs), yaitu kebutuhan pemenuhan diri untuk menggunakan potensi ekspresi diri dan melakukan apa yang paling sesuai dengan dirinya Hal ini berarti mereka terlalu percaya diri akan kinerjanya sehingga misalnya apa saja yang dilakukan atau bukti-bukti yang dicari bisa saja ada yang terlewatkan karena sikap tidak skeptis dalam dirinya sehingga berdampak negatif terhadap kinerjanya.

Hasil penelitian ini mendukung teori atribusi yaitu pengidentifikasian dari kesalahan sistematis atau bias yang menyebabkan distorsi dalam atribusi. Salah satu kesalahan tersebut disebut kesalahan atribusi mendasar (fundamental attribution error), yakni kecenderungan untuk merendahkan pentingnya faktor-faktor eksternal dan melebih-lebihkan pentingnya faktor internal ketika membuat atribusi mengenai perilaku orang lain (Ivancevich et al, 2007: 124). Selain itu, salah satu penyebabnya

adalah lingkungan kerja yang memengaruhi kinerja masing-masing individu. Karena auditor tidak yakin bahwa segala sesuatu tidak dibawah kendali auditor sendiri tetapi ada faktor lain yang mempengaruhi tindakan tersebut. Seperti yang dikemukakan oleh Hyat dan Prawitt (2001) dalam Patten (2005) bahwa mereka yang lebih banyak kecenderungan Locus of Control eksternal akan memiliki kinerja yang lebih baik daripada mereka yang lebih banyak kecenderungan Locus of Control internal pada lingkungan perusahaan terstruktur. Sebaliknya, mereka yang lebih banyak kecenderungan Locus of Control internal akan memiliki kinerja yang lebih baik daripada mereka yang lebih banyak kecenderungan Locus of Control eksternal dalam perusahaan tidak terstruktur. Hal yang perlu digaris bawahi di sini adalah bentuk tata kelola perusahaan yang menjadi responden, apakah terstruktur atau tidak terstruktur. Berdasarkan auditor internal yang menjadi responden dari tipe perusahaan yang bervariasi inilah kemungkinan besar kinerja antara auditor internal yang memiliki Locus of Control internal dan auditor internal yang memiliki Locus of Control eksternal tidak berbeda secara statistik. Menurut hasil penelitian Jiu-Chen Chen dan Colin Silverthorne (2008) di Taiwan, tingkat pendidikan dan gelar yang ada pada masing-masing individu juga mempengaruhi kinerja auditor internal di perusahaan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Kusnadi dan Saputhra (2015) bahwa Locus of control internal memiliki pengaruh positif pada kinerja auditor. Hal ini berarti semakin tinggi internal locus of control, maka semakin tinggi kinerja auditor.

External Locus of Control berpengaruh terhadap Kinerja Auditor

Individu yang memiliki external locus of control merupakan individu yang mempercayai bahwa semua peristiwa yang terjadi adalah diluar kendali dirinya sendiri. Individu yakin bahwa faktor luar atau lingkungan yang mempunyai pengaruh kontrol terhadap apa yang terjadi dalam kehidupannya. Individu yang memiliki external locus of control lebih mudah merasa terancam, menyerah dan tidak berdaya ketika menghadapi suatu konflik. Individu semacam ini akan memandang masalah-masalah yang sulit sebagai ancaman bagi dirinya. Bila mengalami kegagalan dalam menyelesaikan persoalan, maka individu tersebut cenderung tidak survive dan akhirnya individu tersebut mengalami kegagalan yang membuatnya ingin lari dari persoalan. Ada pula auditor yang merasa bahwa terdapat kontrol eksternal di luar dirinya yang berupa nasib dan keberuntungan serta kekuasaan atasan dan lingkungan kerja yang mendukung hasil pekerjaan yang dilakukannya (Sarita dan Agustia 2009).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa external locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki external locus of control disebabkan oleh faktor luar yang mengontrol dan sedikit korelasi antara usaha dengan kesuksesan. Hal ini disebabkan karena auditor pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel beranggapan bahwa kinerja seorang auditor tidak sepenuhnya didukung oleh faktor internal locus of controlnya saja tapi ada faktor lain yang memicu kinerjanya semakin meningkat. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Kusnadi dan Saputhra (2015) bahwa external Locus of control memiliki pengaruh negatif pada kinerja auditor. Hal ini berarti semakin tinggi locus of control eksternal maka semakin rendah kinerja auditor

Perilaku etis berpengaruh terhadap kinerja auditor

Etika profesi khusus berlaku dalam kelompok profesi yang bersangkutan, yang mana dalam penelitian ini adalah auditor. Masyarakat akan menghargai profesi yang menerapkan standar mutu yang tinggi dalam pelaksanaan pekerjaannya. Auditor wajib menaati segala peraturan perundang-

undangan yang berlaku, menyimpan rahasia jabatan, menjaga semangat dan suasana kerja yang baik. Perilaku etis juga sering disebut sebagai komponen dari kepemimpinan, yang mana pengembangan etika adalah hal penting bagi kesuksesan individu sebagai pemimpin suatu organisasi (Morgan, dalam Nugrahaningsih, 2005). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perilaku etis berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor.

Hasil tersebut berarti bahwa jika seorang auditor itu semakin etis dalam berperilaku maka akan memberikan dampak positif pada kinerjanya yang semakin baik. Dengan memiliki perilaku etis yang tinggi, maka seorang auditor tidak akan mudah terpengaruh dengan keadaan di lapangan yang memungkinkan mereka untuk berbuat kecurangan, melainkan mereka akan tetap mampu bertahan pada prinsip dan aturan yang ada sehingga tetap mampu memberikan hasil kinerja yang baik. Hasil penelitian ini mendukung teori yang dikembangkan oleh Fritz Heider yang menyatakan bahwa teori atribusi mempelajari mengenai proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya (Lubis, 2010: 90)

Sebab seorang auditor selalu menjaga perilakunya dalam bekerja dibuktikan dengan menjunjung tinggi independennya dan tidak terpengaruh dari lingkungan dalam mengambil keputusan dan seorang auditor tidak akan membocorkan rahasia klien untuk kepentingan dirinya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ristanto (2009) dengan penelitiannya yang berjudul pengaruh kecerdasan emosional dan perilaku etis terhadap kinerja auditor pemerintah daerah (studi empiris pada inspektorat Jawa Tengah) membuktikan bahwa kecerdasan emosional dan perilaku etis pada auditor pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pemerintah. Dari uraian diatas dapat diketahui bahwa perilaku etis tidak terlepas dari diri auditor.

Perilaku etika juga merupakan fondasi profesionalisme modern. Adapun penelitian mengenai perilaku etis auditor salah satunya dilakukan oleh Ristanto (2009) dengan penelitiannya yang berjudul pengaruh kecerdasan emosional dan perilaku etis terhadap kinerja auditor pemerintah daerah (studi empiris pada inspektorat Jawa Tengah) membuktikan bahwa kecerdasan emosional dan perilaku etis pada auditor pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pemerintah.

Pengaruh sifat Machiavellian terhadap Kinerja Auditor melalui Perilaku Etis Auditor

Berdasarkan hasil penelitian diketahui sifat Machiavellian berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor. Hal ini berarti bahwa apabila auditor memiliki sifat machiavellian yang tinggi maka ia memiliki tingkat perilaku etis yang rendah sehingga merusak kinerja seorang auditor karena Machiavellian terkait dengan individu yang manipulatif, menggunakan perilaku persuasif untuk mencapai tujuan pribadinya, dan biasanya agresif, sehingga akan menurunkan etika dalam mengambil keputusan audit. Begitu pula sebaliknya, apabila auditor memiliki sifat machiavellian yang rendah maka ia memiliki tingkat perilaku etis yang tinggi dan hal tersebut tentu berdampak kinerja auditor.

Hal ini berarti auditor pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel sangat tidak mendukung atau menghindari sifat machiavellian. Karena auditor yang memiliki sifat machiavellian yang rendah tentunya memiliki perilaku etis yang tinggi dan berdampak pada kinerjanya yang baik. Hasil audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggungjawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit dengan menegakkan standar etika profesi yang tinggi

(Widagdo, 2002). Adanya etika profesi sebagai standar acuan seorang auditor dalam bekerja akan meningkatkan independensi auditor, sehingga meminimalisir adanya persaingan tidak sehat antar auditor.

Saputri dan Wirama (2015) mengemukakan bahwa auditor dengan sifat Machiavellian akan memiliki peluang memanipulasi hasil audit untuk kepentingan pribadinya yang mencerminkan rendahnya perilaku etis auditor. Adanya sifat Machiavellian dalam diri auditor menyebabkan auditor lebih rentan melakukan perilaku disfungsi. Individu yang memiliki sifat Machiavellian akan memiliki persepsi bahwa etika dan tanggung jawab sosial tidaklah penting. Hal ini menunjukkan bahwa sifat Machiavellian yang dimiliki auditor harus dikendalikan agar tidak terjadi perilaku disfungsi karena profesi sebagai auditor dituntut memiliki tanggung jawab etis pada publik. Sifat machiavellian memiliki dampak yang buruk bagi profesi akuntan karena berbeda dengan profesi bisnis, bagi profesi akuntan kepribadian Machiavellian merupakan hal yang menjadi ancaman. Profesi akuntan dituntut untuk mempunyai tanggung jawab etis yang bahkan lebih daripada tanggung jawab lainnya. Jadi jika seorang auditor memiliki sifat Machiavellian, memungkinkan ia memanipulasi hasil atau temuan audit untuk kepentingan pribadi ataupun permintaan klien sehingga merusak kinerja seorang auditor.

Pengaruh Internal Locus of Control terhadap Kinerja Auditor melalui Perilaku Etis Auditor

Berdasarkan hasil penelitian diketahui internal locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor. Hal ini berarti dampak dari variabel intervening dapat menguatkan hubungan antara internal locus of control terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan tanggapan responden pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel auditor, indikator yang paling dominan adalah usaha yakni seseorang bersikap optimis pantang menyerah dan akan berusaha semaksimal mungkin untuk mengontrol perilakunya. Hal ini berarti seorang auditor yang menjaga internal locus of controlnya akan berperilaku sesuai dengan kode etik akuntan yang dapat meningkatkan kinerjanya. Tanggapan responden tersebut tentang adalah jika saya gagal, saya akan berusaha lebih gigih agar kegagalan tersebut tidak terulang lagi hal ini berarti auditor ingin mendapatkan aktualisasi diri sehingga auditor akan termotivasi untuk memberikan kinerja yang lebih baik kepada atasan atau orang yang dikenalnya sehingga dalam melaksanakan pengauditan dia akan berperilaku etis misalnya melaksanakan prosedur audit dengan baik dan tidak melakukan penyimpangan yang dapat menurunkan kinerjanya. Tanggapan responden tersebut mendukung pernyataan Olhment (2007) yang menyatakan teori motivasi bahwa semakin terpenuhi motivasi harapan yang diinginkan, maka terpenuhi kinerja sesuai harapan. Kenyataan empiris membuktikan bahwa auditor yang termotivasi dalam menjalankan tugas profesinya selalu meningkatkan kinerja dalam melakukan pengauditan. Artinya auditor yang memiliki internal locus of control menunjukkan kinerja yang lebih tinggi dan lebih termotivasi untuk menyelesaikan pekerjaan mereka, sehingga menimbulkan suatu kepuasan dan akan mampu meningkatkan kinerja mereka.

Hasil penelitian ini mendukung teori yang dikembangkan oleh Fritz Heider yaitu teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan sesuatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya. Teori ini berargumentasi bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (internal forces), yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha dan kekuatan eksternal (external forces), yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan dalam pekerjaan atau keberuntungan.

Pengaruh External Locus of Control terhadap Kinerja Auditor melalui Perilaku Etis Auditor

Berdasarkan hasil penelitian diketahui external locus of control berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor. Hal ini berarti dampak dari variabel intervening tidak dapat menguatkan hubungan antara external locus of control terhadap kinerja auditor. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki external locus of control disebabkan oleh faktor luar yang mengontrol dan sedikit korelasi antara usaha dengan kesuksesan. Tanggapan responden pada kantor BPKP dan Inspektorat Prov. Sul-Sel yang paling dominan yaitu indikator keberuntungan yang menyatakan bahwa diperlukan banyak keberuntungan untuk menjadi karyawan yang terkenal di banyak pekerjaan hal ini berarti faktor keberuntungan dapat memicu seorang auditor untuk mengaktualisasikan dirinya terhadap hasil kerjanya dengan berusaha menjadi seorang auditor yang independen misalnya melaksanakan prosedur audit dengan baik yang tentunya akan meningkatkan kinerjanya. Hasil penelitian ini mendukung teori yang dikembangkan oleh Maslow yakni kebutuhan aktualisasi diri (self actualization needs), yaitu kebutuhan pemenuhan diri untuk menggunakan potensi ekspresi diri dan melakukan apa yang paling sesuai dengan dirinya (Lubis, 2010).

Penelitian ini mendukung teori atribusi yang diungkapkan oleh Ikhsan (2008: 55) yang menyebutkan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal dan kekuatan eksternal. Temuan ini tidak sejalan dengan penelitian Kusnadi dan Saputhra (2015) bahwa external Locus of control memiliki pengaruh negatif pada kinerja auditor yang semakin tinggi locus of control eksternal maka semakin rendah kinerja auditor.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian analisis data dan pembahasan, hasil penelitian ini menemukan :

1. Sifat machiavellian berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap perilaku etis auditor. Hal ini menunjukkan bahwa sifat machiavellian semakin rendah maka ia memiliki tingkat perilaku etis yang tinggi.
2. Internal locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor. Hal ini terjadi karena auditor yang memiliki internal locus of control mempunyai sifat yang lebih bertanggung jawab dapat dilihat dari usahanya sendiri.
3. External locus of control berpengaruh negatif dan signifikan terhadap perilaku etis auditor. Hal ini terjadi karena tanggapan responden yang menyatakan tidak setuju pada indikator pengaruh orang lain yang tentunya auditor percaya bahwa pengaruh dari orang tidak mencerminkan perilaku etis.
4. Sifat machiavellian berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Hal ini disebabkan karena Sifat Machiavellian memiliki dampak yang buruk bagi profesi akuntan karena merupakan hal yang menjadi ancaman. memanipulasi hasil atau temuan audits untuk kepentingan pribadi ataupun permintaan klien sehingga merusak kinerja seorang auditor.
5. Internal locus of control berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kinerja auditor. Hal ini disebabkan karena auditor beranggapan bahwa kinerjanya tidak sepenuhnya didukung oleh faktor internal locus of controlnya saja tapi ada faktor lain yang memicu kinerjanya.

6. External locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki external locus of control disebabkan oleh faktor luar yang mengontrol dan sedikit korelasi antara usaha dengan kesuksesan.
7. Perilaku etis berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor.
8. Sifat machiavellian berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor. Hasil tersebut menunjukkan bahwa jika seorang auditor semakin etis dalam berperilaku maka akan memberikan dampak positif pada kinerjanya yang semakin baik.
9. Internal locus of control berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor. Hal ini berarti dampak dari variabel intervening dapat menguatkan hubungan antara internal locus of control terhadap kinerja auditor.
10. External locus of control berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kinerja auditor melalui perilaku etis auditor. Hal ini berarti dampak dari variabel intervening tidak dapat menguatkan hubungan antara external locus of control terhadap kinerja auditor. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki external locus of control disebabkan oleh faktor luar yang mengontrol dan sedikit korelasi antara usaha dengan kesuksesan.

Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa locus of control berkategori baik, namun masih ada beberapa auditor yang belum mampu mengontrol perilakunya dengan baik, terlihat dari tanggapan responden external locus of control yang masih kurang baik artinya sebagian besar auditor masih percaya akan adanya keberuntungan sehingga berpengaruh pada perilaku etis dan juga berdampak pada kinerjanya. Masih ada beberapa auditor yang tidak peka terhadap etika akuntan ketika ia mengalami sebuah dilema etika, hal ini terlihat dari tanggapan responden pada sifat Machiavellian.

REFERENSI

- Brownell, Peter. (1982). The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness, *Journal of Accounting Research*, Vol 20, pp 12-27.
- Chen, Jui-Chen and Colin Silverthorne, (2008). The Impact of Locus of Control on Job Stress, Job Performance and Job Satisfaction in Taiwan", *Leadership & Organization Development Journal*, Vol 29 Nomor 7, h. 579.
- Ghozali, Imam. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi. Edisi 7. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro. 2013.
- Hastuti, Ec. Sri. (2007). Perilaku Etis Mahasiswa dan Dosen Ditinjau dari Faktor Individual Gender dan Locus of Control (Studi Empiris pada Fakultas Universitas X di Jatim)". *Jurnal Riset Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 7 No. 1.
- Herawaty, Aarleen dan Yulius kurnia Susanto. (2009). Pengaruh Profesionalisme, Mendeteksi kekeliruan, dan Etika Profesi Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik". Skripsi. Jakarta: Trisakti School of Management.
- Jones, G. E & M. J. Kavanagh. (1996). An Experimental Examination of the Effects of Individual and Situational Factors on Unethical Behavioral Intentions in the Workplace. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15: 511-523.

-
- Lefcourt H.M. (1982), *Locus of Control*. London. Lawrence Erlbaum Associates.
- Lilik, Henry Ristanto. (2009). *Pengaruh Kecerdasan Emosional dan Perilaku Etis Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah Daerah*. Semarang. Tesis Maksi: Universitas Diponegoro.
- Lubis, Arfan Ikhsan. (2010). *Akuntansi Keperilakuan*. Edisi 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Mc Cuddy, M.K. & B.L. Peery. (1996). *Selected Individual Differences and Collegians' Ethical Beliefs*. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15: 261-272.
- Muchlis, Mustakim. (2012). *Pertimbangan Etis, Perilaku Machiavellian dan Gender Pengaruhnya terhadap Pengambilan Keputusan Etis*. *ASSETS*, Volume 2, Nomor 1.
- Mulyadi. (2002). *Auditing*, Edisi keenam, Cetakan pertama. Jakarta: Salemba Empat.
- Nugrahaningsih, Putri. (2005). *Analisis Perbedaan Perilaku Etis Auditor di KAP dalam Etika Profesi (Studi terhadap Peran Faktor-Faktor Individual: Locus of Control, Lama Pengalaman Kerja, Gender, dan Equity Sensitivity)*. Simposium Nasional Akuntansi VIII, September, Solo.
- Prasetyo, Anggun Pribadi. (2010). *Pengaruh Locus of Control, Pengalaman Auditor, Komitmen Profesional, dan Etika Profesional terhadap Perilaku Etis Auditor dalam Situasi Konflik Audit*. Artikel Ilmiah, Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah, Jakarta.
- Purnamasari, St. Vena, dan Agoes Advensia Christmastuti. (2006). *Dampak Reinforcement Contingency terhadap Hubungan Sifat Machiavellian dan Perkembangan Moral*. Simposium Nasional Akuntansi 9, Agustus, Padang.
- Puspitasari, Winda. (2012). *Sifat Machiavellian dan Pertimbangan Etis: Anteseden Independensi dan Perilaku Etis Auditor*. Artikel Ilmiah, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Perbanas.
- Richmond, Kelly Ann. (2001) *Ethical Reasoning, Machiavellian Behavior, and Gender: The Impact on Accounting Students Ethical Decision Making*. Disertasi, Blacksburg, Virginia.
- Robbins, P Stephen. (2008). *Judge, A Timothy. Perilaku Organisasi, Organizational Behavior*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sarita, Jena dan Agustia, Dian. (2008). *Pengaruh Gaya Kepemimpinan Situasional, Motivasi Kerja, Locus of Control terhadap Kepuasan Kerja dan Prestasi Kerja Auditor*. Universitas Airlangga.
- Saryati dan Raden Rosiyana Dewi. (2016). *"Pengaruh Sifat Machiavellian Dan kompetensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor Badan Pemeriksa Keuangan)" Seminar Nasional dan Call Paper Fakultas Ekonomi UNIBA Surakarta, ISBN : 978-979-1230-36-0*.
- Silaban, Adanan. (2009). *Perilaku Disfungsional dalam Pelaksanaan Program Audit (Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik)*. Disertasi, Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Suliani, Metta, dan Marsono. (2010). *Pengaruh Pertimbangan Etis, Perilaku Machiavellian, dan Gender dalam Pembuatan Keputusan Etis Mahasiswa S1 Akuntansi*. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, Vol. 7, No. 1, November, h. 62-79.
- Ustadi, N. H & Utami, R. D. (2005). *Analisis Perbedaan Faktor-faktor Individual Terhadap Persepsi Perilaku Etis Mahasiswa*. *Jurnal Akuntansi & Auditing*". Volume 01/No.02/Mei: 162-180.
- Widyaningrum, Triyana, dan Aria Eddy Sarwono. (2012). *Analisis Sifat Machiavellian dan Pembelajaran Etika terhadap Sikap Etis Akuntan dan Mahasiswa Akuntan*. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*, Vol. 9, No. 1, Oktober, h. 65-75.

