

ESQ Memoderasi Pengaruh Faktor Internal pada Perilaku Disfungsional Auditor

Ni Putu Ayu Nikita Sari Wulan¹

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Indonesia

*Correspondences: tatanikita30@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti secara empiris pengaruh sifat machiavellian dan pengalaman terhadap perilaku disfungsional auditor dengan ESQ (*Emotional Spiritual Quotient*) sebagai pemoderasi. Populasi penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali dan Jawa Timur sejumlah 866 orang. Penentuan sampel menggunakan teknik *purposive sampling* dengan pengumpulan datanya menggunakan teknik kuesioner. Analisis data yang digunakan adalah *Partial Least Square* (PLS). PLS merupakan model *Structural Equation Modeling* (SEM) yang didasarkan pada komponen atau varian. Hasil penelitian membuktikan bahwa sifat machiavellian berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor, namun pengalaman tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor. Penelitian ini juga membuktikan bahwasanya ESQ mampu memperlemah pengaruh sifat machiavellian terhadap perilaku disfungsional auditor, namun ESQ tidak mampu memoderasi pengaruh pengalaman terhadap perilaku disfungsional auditor. Hasil penelitian ini mendukung teori atribusi dan *theory of attitude change*.

Kata Kunci: Sifat Machiavellian; Pengalaman; Perilaku Disfungsional Auditor; ESQ

ESQ Moderates the Influence of Internal Factors on Auditor Dysfunctional Behavior

ABSTRACT

This research aims to provide empirical evidence of the influence of Machiavellian traits and experience on auditors' dysfunctional behavior with ESQ (Emotional Spiritual Quotient) as a moderator. The population of this research is 866 auditors who work at Public Accounting Firms in the Provinces of Bali and East Java. The sample was determined using a purposive sampling technique with data collection using a questionnaire technique. The data analysis used is Partial Least Square (PLS). PLS is a Structural Equation Modeling (SEM) model which is based on components or variants. The research results prove that Machiavellian traits have a positive effect on auditors' dysfunctional behavior, but experience has no effect on auditors' dysfunctional behavior. This research also proves that ESQ is able to weaken the influence of Machiavellian traits on auditors' dysfunctional behavior, but ESQ is unable to moderate the influence of experience on auditors' dysfunctional behavior. The results of this research support attribution theory and the theory of attitude change.

Keywords: Machiavellian Characteristic; Experience; Dysfunctional Auditor Behavior; ESQ

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 34 No. 1
Denpasar, 30 Januari 2024
Hal. 200-213

DOI:
[10.24843/EJA.2024.v34.i01.p15](https://doi.org/10.24843/EJA.2024.v34.i01.p15)

PENGUTIPAN:
Wulan, N. P. A. N. S. (2024).
ESQ Memoderasi Pengaruh
Faktor Internal pada Perilaku
Disfungsional Auditor. *E-
Jurnal Akuntansi*, 34(1),
200-213

RIWAYAT ARTIKEL:
Artikel Masuk:
21 Desember 2023
Artikel Diterima:
25 Januari 2024

PENDAHULUAN

Perusahaan diharuskan untuk secara wajar dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dalam menyiapkan laporan keuangan. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1 Paragraf 9, laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Guna memberikan keyakinan bahwa perusahaan telah menyusun laporan keuangan secara wajar dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, perusahaan akan melakukan audit terhadap laporan keuangannya. Menurut Arens *et al.* (2021:3), audit adalah suatu akumulasi dan evaluasi bukti mengenai asersi tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara asersi dan kriteria yang ditetapkan.

Pihak yang dianggap objektif dan independen dalam melakukan audit adalah auditor. Auditor eksternal, juga disebut sebagai auditor independen, adalah pihak luar yang tidak terafiliasi dengan perusahaan dan yang memberikan pendapat (opini) atas laporan keuangan yang disiapkan oleh manajemen perusahaan untuk memeriksa kewajaran laporan keuangan yang disajikan (Rahmawati & Halmawati, 2020). Standar yang mengatur auditor dalam pelaksanaan tugasnya adalah standar audit (SA) 200 Paragraf 11-12 tentang tujuan keseluruhan auditor independen dan Paragraf 18-24 tentang pelaksanaan audit berdasarkan standar audit. Salah satu cara auditor mematuhi standar audit adalah dengan membuat prosedur audit dan anggaran waktu sebelum memulai suatu proses audit. Namun, terjadi berbagai permasalahan terkait audit yang bersangkutan dengan proses pematuhan standar audit ini. Salah satunya adalah seorang auditor melakukan tindakan disfungsional dalam melaksanakan prosedur audit.

Perilaku disfungsional auditor merupakan tindakan yang mampu menurunkan kualitas audit dengan langsung maupun tidak langsung selama auditor melaksanakan program auditnya (Kelley & Margheim, 1990). Perilaku disfungsional auditor sering dilakukan melalui berbagai tindakan, seperti penghentian lebih awal prosedur audit, penelaahan yang dangkal terhadap dokumen klien, tidak menyelidiki kesesuaian perlakuan akuntansi klien, penerimaan penjelasan klien yang tidak memadai, mengurangi prosedur audit, dan tidak memperluas ruang lingkup audit ketika terdeteksi adanya pos yang meragukan (Syam *et al.*, 2020). Konsep perilaku disfungsional auditor didasarkan pada *Theory of Attitude Change* yang dicetuskan oleh Siegel & Marconi pada tahun 1989. *Theory of attitude change* menjelaskan bagaimana seseorang mengembangkan sikapnya, bagaimana komunikasi dapat merubah sikap, dan bagaimana perubahan sikap tersebut dapat memengaruhi perilaku atau tingkah laku seseorang. *Theory of attitude change* berasumsi bahwa orang mencoba mempertahankan konsistensi maupun keselarasan sikap dengan perilaku.

Selain itu, adanya faktor yang berasal dari internal maupun eksternal auditor saat melakukan audit dapat memengaruhi auditor melakukan perilaku disfungsional. Hal tersebut juga dapat memunculkan pertanyaan besar mengenai kepercayaan publik terhadap kualitas audit seiring dengan banyaknya kasus yang menyita perhatian publik saat ini. Seperti kasus PT Garuda Indonesia Tbk, dimana Akuntan Publik Kasner Sirumapea dan Kantor Akuntan Publik (KAP) Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang & Rekan dijatuhi sanksi oleh Kementerian Keuangan

akibat kesalahan audit pada Laporan Keuangan PT Garuda Indonesia Tbk tahun buku 2018 (<https://pppk.kemenkeu.go.id>).

Faktor internal yang dapat menyebabkan perilaku disfungsi auditor antara lain sifat *machiavellian*, *locus of control*, kinerja auditor, *turnover intentions*, maupun pengalaman yang dimilikinya (Limanto & Sukartha, 2019). Hal ini berkaitan dengan teori atribusi yang menjelaskan perilaku seseorang atau orang lain disebabkan oleh pengaruh internal dan eksternal. Teori atribusi dicetuskan oleh Fritz Heider pada tahun 1958. Teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori atribusi adalah teori tentang bagaimana orang membuat penjelasan kausal tentang bagaimana mereka menjawab pertanyaan yang dimulai dengan "mengapa?". Menurut Heider (1958), setiap individu akan berusaha untuk memahami tingkah laku orang lain berdasarkan informasi yang dikumpulkan sehingga pada akhirnya mendapatkan penjelasan mengapa orang lain melakukan tingkah tertentu.

Satu diantara faktor internal yang dapat memengaruhi sifat disfungsi auditor pada penelitian ini adalah sifat *machiavellian*. *Machiavellian* didefinisikan sebagai dasar strategi umum individu untuk berhubungan dengan orang lain dengan merasa bahwa mereka dapat memanipulasinya. Mengabaikan nilai kejujuran dan integritas dalam mencapai tujuan pada dasarnya adalah pengertian dari *machiavellian* (Martini & Pertama, 2019). Jika seseorang memiliki karakteristik *machiavellian*, maka orang tersebut akan memanfaatkan situasi yang ada untuk mencapai keuntungan pribadi dan cenderung tidak menaati peraturan yang ada (Sari *et al.*, 2020). Seorang auditor yang bersifat *machiavellian* cenderung melakukan perilaku yang mempunyai perilaku manipulatif pada hidupnya yang berarti seorang auditor dapat melakukan perilaku disfungsi dalam melakukan pekerjaannya.

Pengalaman adalah faktor internal yang lain dan diduga mampu memengaruhi sifat disfungsi auditor. Standar Audit (SA) 200 Paragraf A26 menjelaskan tentang karakteristik pertimbangan profesional yang diharapkan dari seorang auditor. Pertimbangan yang dibuat oleh auditor berdasarkan pendidikan, pengalaman, dan pelatihannya yang telah membantunya mengembangkan keterampilan yang diperlukan untuk sampai pada pertimbangan yang wajar. Pengalaman auditor meliputi pengetahuan audit laporan keuangan dalam hal waktu, jumlah penugasan, dan jenis usaha yang ditangani. Semakin banyak pengalaman yang dimiliki auditor, maka semakin banyak pula keahlian yang dimilikinya dalam melaksanakan tugasnya.

Perilaku seorang auditor berkaitan pula dengan kecerdasan yang dimilikinya, dimana salah satunya adalah ESQ (*Emotional Spiritual Quotient*). Suatu metode pengembangan jiwa yang dikenal dengan ESQ menggabungkan dua komponen kecerdasan yaitu *Emotional Quotient* (EQ) dan *Spiritual Quotient* (SQ) (N. Pratiwi *et al.*, 2019). EQ dan SQ lebih dominan dalam memengaruhi kinerja dan perilaku individu sebesar 75% dibandingkan dengan kecerdasan intelektual (IQ) yang berpengaruh sebesar 25% (Widyastuti & Ludigdo, 2010). Menurut Salovey & Mayer (1990), kemampuan untuk melacak, membedakan, dan menerapkan pengetahuan tentang emosi dan suasana hati diri sendiri maupun orang lain untuk mengarahkan perilaku dan proses berpikir merupakan pengertian dari kecerdasan emosional. Sedangkan, kecerdasan spiritual muncul

karena perdebatan tentang kecerdasan intelektual dan kecerdasan emosional. Tujuan dari kecerdasan spiritual adalah menjadikan manusia benar-benar utuh dalam taraf intelektual, emosional, dan spiritual. Ini adalah kecerdasan yang berasal dari bagian terdalam dari diri yang dihubungkan dengan kebijaksanaan di luar ego atau jiwa sadar. Tujuan penelitian ini adalah untuk memberikan bukti secara empiris pengaruh sifat *machiavellian* dan pengalaman terhadap perilaku disfungsi auditor dengan di moderasi oleh ESQ (*Emotional Spiritual Quotient*) pada auditor di Kantor Akuntan Publik (KAP) Provinsi Bali dan Jawa Timur.

Penelitian mengenai sifat *machiavellian* yang dilakukan oleh Martini & Pertama (2019) serta Devi & Ramantha (2017) menunjukkan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi auditor. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sagara & Atikah (2021) menyatakan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsi audit. Menurut Sagara & Atikah (2021), karakter *machiavellian* tersebut seakan-akan diartikan sebagai satu-satunya jalan untuk kemenangan dan ini cenderung mengabaikan hubungan dengan komunitas, bersikap agresif, lupa akan pentingnya nilai kejujuran dan integritas. Penelitian yang dilakukan oleh Setiyani & Saud (2018) menghasilkan bahwasanya tidak ditemukan pengaruh sifat *machiavellian* terhadap perilaku disfungsi auditor internal. Sesuai dengan teori atribusi, karakteristik *machiavellian* merupakan penyebab internal yang mengacu pada aspek perilaku individu yang terdapat dalam diri seseorang. Sifat *machiavellian* cenderung digambarkan dengan seseorang yang lebih mementingkan kepentingan pribadinya serta tidak taat kepada peraturan. Hipotesis yang dapat dirumuskan berdasarkan hasil penelitian dan landasan teori yang ada yaitu:

H₁: Sifat *machiavellian* berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi auditor

Pengalaman kerja didukung oleh teori atribusi sebagai salah satu komponen yang dapat dikendalikan oleh auditor dan berasal dari dalam diri. Auditor dengan pengalaman kerja yang tinggi mencerna data laporan keuangan dengan lebih efektif dan dengan perspektif yang unggul, hal tersebut memungkinkan mereka menghindari perilaku audit yang disfungsi. Penelitian tentang pengaruh pengalaman terhadap perilaku disfungsi auditor yang dilakukan Pratiwi *et al.* (2017) menyatakan hasil bahwasanya perilaku disfungsi audit dipengaruhi oleh pengalaman kerja auditor. Artinya, perilaku disfungsi auditor akan ditentukan oleh pengalaman kerjanya. Penelitian oleh Sweeney *et al.* (2010) dan Donnelly *et al.* (2011) dalam Herda & Martin (2016) menemukan bahwa tingkat pengalaman memiliki korelasi atau pengaruh negatif dengan perilaku disfungsi auditor termasuk waktu pelaporan yang kurang (*underreporting time*). Auditor yang kurang berpengalaman lebih menerima waktu yang tidak dilaporkan daripada auditor yang lebih berpengalaman (Herda & Martin, 2016). Hipotesis yang dapat dirumuskan berdasarkan hasil penelitian dan landasan teori yang ada yaitu:

H₂: Pengalaman berpengaruh negatif terhadap perilaku disfungsi auditor

Sifat *machiavellian* juga merupakan faktor yang berasal dari internal individu, yang secara konsisten berkaitan dengan perilaku disfungsi. Penelitian oleh Lenggono & Leatemia (2019) mengemukakan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh positif dan signifikan pada *dysfunctional behavior*. Havel

et al. (2017) mengemukakan hasil penelitian bahwasanya ESQ berdampak negatif signifikan kepada perilaku disfungsi auditor. Mempertahankan kecerdasan emosional dan spiritual mengharuskan auditor untuk mengupayakan motivasi diri di tempat kerja, mempertimbangkan orang lain, dan mengingat tanggung jawabnya kepada Sang Pencipta. Berdasarkan teori atribusi, ESQ merupakan faktor yang berasal dari internal individu yang dapat berpengaruh terhadap sikap dan karakter yang akan berdampak pada perilaku individu tersebut. Hipotesis yang dapat dirumuskan berdasarkan hasil penelitian dan landasan teori yang ada yaitu:

H₃: ESQ memperlemah pengaruh sifat *machiavellian* terhadap perilaku disfungsi auditor

Menurut *theory of attitude change*, berbagai faktor termasuk pengalaman diri sendiri, budaya, pendapat orang lain yang dianggap penting, media, lembaga pendidikan dan agama, serta emosi seseorang dapat memengaruhi sikap seseorang (Indrajaya *et al.*, 2017). Penelitian oleh Dalli *et al.* (2017) menyatakan bahwa ESQ berpengaruh negatif signifikan terhadap perilaku disfungsi auditor. Penelitian oleh Ridaryanto (2017) menunjukkan penerapan perilaku menyimpang dalam pelaksanaan audit dipengaruhi secara negatif oleh pengalaman kerja. Semakin lama masa kerja auditor akan memungkinkannya memperoleh pemahaman yang lebih baik mengenai pelaksanaan audit yang tepat, sehingga mengurangi kemungkinan terjadinya penyimpangan dalam hal tersebut. Hipotesis yang dapat dirumuskan berdasarkan hasil penelitian dan landasan teori yang ada yaitu:

H₄: ESQ memperkuat pengaruh pengalaman terhadap perilaku disfungsi auditor

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terletak di Provinsi Bali dan Jawa Timur berlandaskan Direktori Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik yang diterbitkan Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tahun 2022. Populasi pada penelitian ini ialah seluruh auditor yang berada di Kantor Akuntan Publik (KAP) Provinsi Bali dan Jawa Timur sebanyak 866 orang. Jumlah 866 orang tersebut didapatkan dengan cara bertanya langsung kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berada di Provinsi Bali dan Jawa Timur. Metode penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Non Probability Sampling* dengan menggunakan teknik *purposive sampling*. Teknik *purposive sampling* merupakan teknik pengambilan sampel yang menggunakan beberapa kriteria. Kriteria yang dimaksud dalam penelitian ini yaitu merupakan auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik yang berada di Bali dan Jawa Timur serta pengalaman kerja sebagai auditor minimal satu tahun.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survei dengan teknik kuesioner. Jawaban pernyataan responden diukur dengan menggunakan skala *likert* 4 poin. Ruang lingkup penelitian ini adalah perilaku disfungsi auditor (Y) yang dipengaruhi sifat *machiavellian* (X₁), pengalaman (X₂), dan dimoderasi oleh ESQ (M) pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali dan Jawa Timur. Subjek yang akan diteliti adalah auditor yang berada pada KAP di Provinsi Bali dan Jawa Timur. Pernyataan kuesioner

tentang perilaku disfungsional auditor mengacu pada penelitian Silaban (2012), tentang sifat *machiavellian* mengacu pada penelitian Dalton & Radtke (2013), tentang pengalaman mengacu pada penelitian Soares *et al.* (2021), dan tentang ESQ mengacu pada penelitian Widyastuti & Ludigdo (2010).

Pengujian awal untuk mengetahui bahwa instrumen yang digunakan sudah baik adalah dengan pilot test yang dilanjutkan dengan rangkaian uji dalam model pengukuran atau outer model untuk menilai validitas dan reliabilitas suatu model. Pada penelitian ini, analisis data yang digunakan adalah *Partial Least Square* (PLS). PLS merupakan model *Structural Equation Modeling* (SEM) yang didasarkan pada komponen atau varian. Analisis data dimulai dengan pengujian *Non Response-Bias* dan *Common Method Biases* (CMB) lalu dilanjutkan dengan pengujian model struktural atau *inner model* untuk menggambarkan hubungan antara variabel laten yang berada dalam model penelitian. Pengujian *inner model* melalui proses *bootstrapping* dan pengujian hipotesis.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner diberikan kepada semua auditor yang bertempat KAP di Provinsi Bali dan Jawa timur. Kuesioner yang disebar adalah sebesar 866 kuesioner yang diberikan kepada semua auditor yang bertempat pada KAP di Provinsi Bali dan Jawa Timur yang dimulai pada tanggal 20 Maret 2023.

Tabel 1. Distribusi Kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang disebar	866
Pengembalian Kuesioner	
Kuesioner yang kembali sampai dengan tanggal <i>cutoff</i>	210
Kuesioner yang kembali setelah tanggal <i>cutoff</i>	76
Jumlah Kuesioner Kembali	286
Kuesioner yang gugur	11
Kuesioner Digunakan	
Kuesioner yang dapat digunakan sampai dengan tanggal <i>cutoff</i>	202
Kuesioner yang dapat digunakan setelah tanggal <i>cutoff</i>	73
Jumlah Kuesioner Digunakan	275
Tingkat Pengembalian (<i>Respon Rate</i>) (Kuesioner yang kembali / Kuesioner yang disebar x 100%)	33,03%
Tingkat Pengembalian yang Digunakan (<i>Usable Respon Rate</i>) (Kuesioner yang digunakan / Kuesioner yang disebar x 100%)	31,76%

Sumber: Data Penelitian, 2023

Tabel 1 menunjukkan kuesioner yang digunakan sebesar 275 kuesioner. Tanggal *cutoff* kuesioner ditetapkan pada tanggal 20 April 2023. Kuesioner yang kembali sampai dengan tanggal 20 April 2023 adalah sebesar 210 kuesioner, sedangkan kuesioner yang kembali setelah tanggal 20 April 2023 adalah sebesar 76 kuesioner, sehingga tingkat pengembalian kuesioner (*respon rate*) sebesar 33,03%. Namun, dari total keseluruhan kuesioner yang kembali, terdapat 11 kuesioner yang gugur karena tidak sesuai dengan kriteria pengalaman kerja sebagai auditor minimal satu tahun. Maka, jumlah kuesioner yang dapat digunakan (*usable respon rate*) adalah sebesar 275 kuesioner atau 31,76%.

Data variabel penelitian diuraikan atau dijelaskan dengan menggunakan analisis statistik deskriptif yang memperhitungkan jumlah sampel, nilai minimum, maksimum, rata-rata (*mean*), dan standar deviasi.

Tabel 2. Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	n	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Perilaku Disfungsional Auditor (Y)	275	13	39	23,941	7,138
Sifat <i>Machiavellian</i> (X ₁)	275	32	64	46,370	8,989
Pengalaman (X ₂) (ESQ) (M)	275	14	28	22,058	4,291
	275	48	96	72,232	13,684

Sumber: Data Penelitian, 2023

Tabel 2 menunjukkan perilaku disfungsional auditor nilai terendah 13, nilai tertinggi 39, nilai rata-rata (*mean*) 23,94, dan standar deviasi 7,14. Nilai rata-rata 23,94 menunjukkan jawaban responden cenderung mengarah ke nilai tertinggi yang artinya responden cenderung memiliki perilaku disfungsional yang tinggi. Sifat *machiavellian* memiliki nilai terendah 32, nilai tertinggi 64, nilai rata-rata (*mean*) 46,37, dan standar deviasi 8,99. Nilai rata-rata 46,37 menunjukkan jawaban responden cenderung mengarah ke nilai tertinggi yang artinya responden cenderung memiliki sifat *machiavellian* yang tinggi. Pengalaman memiliki nilai terendah 14, nilai tertinggi 28, nilai rata-rata (*mean*) 22,06, dan standar deviasi 4,29. Nilai rata-rata 22,06 menunjukkan jawaban responden cenderung mengarah ke nilai tertinggi yang artinya responden cenderung memiliki pengalaman yang tinggi.

Validitas dan reliabilitas model dievaluasi dengan mengevaluasi *outer model* yang disebut juga model pengukuran. *Convergen validity* dan *discriminant validity* dari indikator-indikator pembentuk konstruk laten dan *composite reliability* serta *cronbach's alpha* untuk blok indikator digunakan untuk menilai *outer model* dengan indikator refleksif. *Convergen validity* berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur (*manifest variable*) dari suatu konstruk seharusnya berkorelasi tinggi. Uji *convergen validity* dilakukan dengan melihat nilai *loading factor* untuk masing-masing indikator > 0,70, dan kemudian melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dengan nilai > 0,50.

Tabel 3. Hasil Pengujian Average Variance Extracted (AVE)

	Average Variance Extracted (AVE)
P.ESQ	1,000
SM.ESQ	1,000
X ₁ (Sifat <i>Machiavellian</i>)	0,584
X ₂ (Pengalaman)	0,734
Y (Perilaku Disfungsional Auditor)	0,555
M (ESQ)	0,598

Sumber: Data Penelitian, 2023

Tabel 3 menunjukkan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) seluruh variabel sudah memiliki nilai di atas 0,50. Hal ini menunjukkan bahwa pengukuran *convergen validity* telah memenuhi syarat AVE lebih besar dari 0,50

dan *loading factor* lebih dari 0,7, sehingga pengujian dapat dilanjutkan ke tahap selanjutnya.

Tabel 4. Hasil Pengujian Fornell Lacker Criterion

	X ₁ (SM)	X ₂ (P)	Y (PDA)	M (ESQ)
X ₁ (SM)	0,764			
X ₂ (P)	-0,855	0,857		
Y (PDA)	0,846	-0,753	0,745	
M (ESQ)	0,779	-0,721	0,675	0,773

Sumber: Data Penelitian, 2023

Uji *discriminant validity* dilakukan dengan melihat nilai akar kuadrat AVE dan korelasi antarkonstruk laten dengan rule of thumb akar kuadrat AVE > korelasi antarkonstruk laten. Uji *discriminant validity* dilakukan dengan melihat *Fornell Lacker Criterion* dan *cross loading*. Hasil pengujian *Fornell Lacker Criterion* pada Tabel 4 menunjukkan nilai antara variabel dengan variabel itu sendiri untuk setiap variabelnya sudah lebih besar dibandingkan dengan nilai anatara variabel dengan variabel lainnya. Pada hasil pengujian *cross loading* juga menunjukkan bahwa nilai korelasi sifat *machiavellian*, pengalaman, perilaku disfungsi auditor, dan ESQ dengan indikatornya sudah lebih tinggi dibandingkan korelasi dengan indikator variabel lainnya. Selain itu, seluruh nilai korelasi variabel pada *cross loading* menunjukkan nilai yang lebih besar dari 0,70, sehingga penelitian dikatakan sudah valid dan dapat dilanjutkan ke tahap selanjutnya.

Tabel 5. Hasil Pengujian Composite Reliability

	Cronbach's Alpha	Composite Reliability
X ₁ (Sifat Machiavellian)	0,952	0,957
X ₂ (Pengalaman)	0,939	0,951
Y (Perilaku Disfungsi Auditor)	0,934	0,942
M (ESQ)	0,971	0,973

Sumber: Data Penelitian, 2023

Pengujian reliabilitas variabel dihitung dengan dua ketentuan ialah *composite reliability* serta *cronbach's alpha*. Variabel dinyatakan reliabel apabila nilai *composite reliability* maupun *cronbach's alpha* diatas 0,70. Tabel 5 menunjukkan hasil bahwa *composite reliability* dan *cronbach's alpha* variabel sifat *machiavellian*, pengalaman, perilaku disfungsi auditor, dan ESQ memiliki nilai di atas 0,70, sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel memiliki reliabilitas yang baik.

Karakteristik responden yang mengembalikan kuesioner sampai tanggal pengembalian terakhir (*early respon*) dan responden yang mengembalikan kuesioner setelah batas waktu pengembalian (*late respon*) dibandingkan untuk melakukan uji *non response-bias*. Uji *non response-bias* dilakukan dengan membandingkan 202 kuesioner yang pertama diterima sebagai wakil dari responden yang merespon dengan 73 kuesioner yang diperoleh terakhir sebagai wakil dari responden yang tidak merespon. Kelompok-kelompok tersebut dapat dianggap termasuk dalam populasi yang sama jika tingkat signifikansinya lebih dari 0,05, yang menampilkan bahwasanya tidak terdapat perbedaan nyata antara rata-rata tanggapan kedua kelompok responden.

Tabel 6. Hasil Uji Non Response-Bias

Keterangan	Levene's Test for Equality of Variances		t	Sig. (2-tailed)
	F	Sig.		
<i>Equal variances assumed</i>	0,767	0,382	1,556	0,121
<i>Equal variances not assumed</i>			1,637	0,104

Sumber: Data Penelitian, 2023

Tabel 6 menunjukkan nilai signifikan *Levene's Test for Equality of Variances* sebesar 0,382 yang lebih besar dibandingkan 0,05 yang berarti *variance* pada data adalah sama atau homogen, sehingga uji *non response-bias* menggunakan *equal variance assumed*. Dapat disimpulkan bahwa semua variabel tidak menunjukkan bias pada jawaban responden, hal ini menunjukkan bahwa kelompok-kelompok tersebut dalam populasi yang sama dan tanggapan dapat diproses secara bersama-sama. Hal tersebut ditunjukkan oleh nilai t pada *equal variances assumed* sebesar 1,556 dengan signifikansi (2-tailed) sebesar 0,121 yang lebih besar dibandingkan 0,05.

Tabel 7. Hasil Uji Common Method Biases (CMB)

Factor	Total Variance Explained					
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	17.073	21.612	21.612	16.461	20.837	20.837

Sumber: Data Penelitian, 2023

Uji *Common Method Biases* (CMB) bertujuan untuk menghindari penyebab eror dalam pengukuran atau pengujian data. Menurut *Harman's One Factor Test*, jika *eigenvalues* yang dihasilkan menunjukkan faktor pertama menyumbang lebih dari 50% varian antar variabel, maka dapat dikatakan bahwa *common method biases* tersebut ada. Tabel 7 menunjukkan nilai *variance* pada *initial eigenvalues* sebesar 21,612% yang kurang dari 50%, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi bias dalam penelitian dan data dapat diolah lebih lanjut.

Pengujian model struktural (*inner model*) ialah model struktural yang menggambarkan relasi antara variabel laten yang bertempat pada model penelitian. Pengujian *inner model* melalui proses *bootstrapping* dan pengujian hipotesis.

Tabel 8. Hasil Pengujian R-square (R²)

	R Square	R Square Adjusted
Y (Perilaku Disfungsional Auditor)	0,776	0,772

Sumber: Data Penelitian, 2023

Terdapat tiga kriteria pengukuran dari *R-square* yaitu 0,19 (rendah), 0,33 (moderat), dan 0,67 (tinggi). Pengujian *R-square* menunjukkan pengaruh yang kuat yaitu sebesar 0,772. Hal ini menunjukkan bahwa variabel sifat *machiavellian*, pengalaman, ESQ, dan interaksi antara ESQ dengan sifat *machiavellian* dan pengalaman sebesar 77,2% dapat menjelaskan variabel perilaku disfungsional auditor. Sedangkan, sisanya sebesar 22,8% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak dimasukkan ke dalam model.

Path coefficient menunjukkan apakah variabel independen berpengaruh positif atau berpengaruh negatif terhadap variabel dependennya. Pengujian

hipotesis setiap jalur relasi pada model penelitian dengan melihat nilai dari *p-value* dan *T-statistics* pada hasil kalkulasi *bootstrapping*. Pada pengujian hipotesis dapat dikatakan signifikan ketika nilai *T-statistics* lebih besar dari 1,96 dengan taraf signifikansi (α) yang digunakan adalah 0,05, sedangkan jika nilai *T-statistics* kurang dari 1,96 dengan taraf signifikansi (α) yang digunakan adalah 0,05 maka dianggap tidak signifikan. Jika nilai *P-Values* $\leq 0,05$, maka signifikan dan jika nilai *P-Values* $> 0,05$, maka tidak signifikan.

Tabel 9. Hasil Pengujian Path Coefficient dan Uji Hipotesis

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values
P.ESQ -> Y (PDA)	0,028	0,021	0,095	0,297	0,766
SM.ESQ -> Y (PDA)	-0,278	-0,275	0,114	2,430	0,015
X ₁ (SM) -> Y (PDA)	0,248	0,248	0,054	4,581	0,000
X ₂ (P) -> Y (PDA)	-0,072	-0,084	0,058	1,232	0,218
M (ESQ) -> Y (PDA)	1,072	1,052	0,094	11,395	0,000

Sumber: Data Penelitian, 2023

Pengujian hipotesis pengujian hipotesis pada pengaruh sifat *machiavellian* terhadap perilaku disfungsional auditor menghasilkan nilai koefisien korelasi (*Original Sample*) sebesar 0,248. Nilai *T-statistics* sebesar 4,581 lebih besar dari 1,96 dengan *P-Values* 0,000 lebih kecil dari 0,05, yang artinya hipotesis pertama (H_1) diterima. Hal ini membuktikan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor, ini berarti semakin tinggi sifat *machiavellian* seorang auditor maka semakin tinggi pula perilaku disfungsional yang dilakukan oleh auditor. Karakteristik *machiavellian* sering dikaitkan dengan perilaku disfungsional yang menimbulkan risiko serius terhadap kualitas audit karena menunjukkan bahwa auditor bertindak demi kepentingan pribadinya sendiri. Auditor dengan tingkat sifat *machiavellian* tinggi kurang peduli dengan etika serta kurang setuju dengan kebijakan dan peraturan etis dibandingkan dengan auditor yang memiliki sifat *machiavellian* rendah. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Martini & Pertama (2019) dan Sagara & Atikah (2021) yang menyatakan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional auditor. Selain itu, hasil penelitian ini juga mendukung teori atribusi yang menjelaskan perilaku seseorang dapat disebabkan oleh kekuatan-kekuatan internal dalam diri seseorang. Karakteristik *machiavellian* merupakan faktor internal yang dapat memengaruhi penerimaan auditor atas sikap disfungsional.

Tabel 9 menunjukkan nilai koefisien korelasi (*Original Sample*) sebesar -0,072. Nilai *T-statistics* sebesar 1,232 lebih kecil dari 1,96 dengan *P-Values* 0,218 lebih besar dari 0,05 pada pengujian hipotesis pengaruh pengalaman terhadap perilaku disfungsional auditor, sehingga hipotesis kedua (H_2) ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa perilaku disfungsional auditor tidak dipengaruhi oleh pengalaman, yaitu pengalaman seorang auditor tidak menunjukkan tingkat perilaku disfungsionalnya. Pengalaman membentuk seorang akuntan publik menjadi terbiasa dengan situasi dan keadaan dalam setiap penugasan. Setiap auditor akan memahami dan bereaksi terhadap informasi yang dikumpulkan dengan cara yang berbeda, dan mereka juga akan memberikan penilaian audit

yang beragam terhadap objek yang diperiksa berupa pemberian pendapat. Menurut Standar Audit (SA) 200 Paragraf A26, pengalaman auditor merupakan salah satu dasar dari pertimbangan profesional yang diharapkan dari seorang auditor bersamaan dengan pendidikan dan juga pelatihan yang dijalani untuk mencapai suatu pertimbangan yang wajar. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian oleh Johari *et al.* (2022) bahwa penelitiannya tidak mendukung adanya hubungan antara pengalaman kerja dengan perilaku disfungsi audit.

Pengujian hipotesis pada pengaruh variabel interaksi sifat *machiavellian* dengan ESQ terhadap perilaku disfungsi auditor menghasilkan nilai koefisien korelasi (*Original Sample*) sebesar -0,278. Nilai *T-statistics* sebesar 2,430 lebih besar dari 1,96 dengan *P-Value* 0,015 lebih kecil dari 0,05, yang artinya hipotesis ketiga (H_3) diterima. Hasil ini menunjukkan bagaimana ESQ mengurangi dampak sifat *machiavellian* terhadap perilaku disfungsi auditor. Sifat *machiavellian* akan berdampak negatif terhadap perilaku disfungsi auditor ketika ESQ meningkat. Auditor dengan ESQ tinggi ingin menghindari sifat *machiavellian* karena hal ini dapat menyebabkan perilaku disfungsi dan krisis kepercayaan publik terhadap pertimbangan auditor.

Pengujian hipotesis pada pengaruh variabel interaksi pengalaman dengan ESQ terhadap perilaku disfungsi auditor menghasilkan nilai koefisien korelasi (*Original Sample*) 0,028. Nilai *T-statistics* sebesar 0,297 lebih kecil dari 1,96 dengan *P-Value* 0,766 lebih besar dari 0,05, yang artinya hipotesis keempat (H_4) ditolak. Hasil ini membuktikan bahwa ESQ tidak mampu memoderasi pengaruh pengalaman terhadap perilaku disfungsi auditor. Seorang auditor akan meningkatkan pengetahuan yang dimilikinya dengan mengikuti program pelatihan ataupun dengan menambah pengalamannya dalam melakukan penugasan audit. Sehingga, tidak hanya ESQ yang harus dimiliki oleh auditor, namun *Intelligence Quotient* (IQ) juga menjadi hal penting dalam diri seorang auditor.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, kesimpulannya ialah sifat *machiavellian* berdampak positif terhadap perilaku disfungsi auditor. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kecenderungan auditor terhadap perilaku disfungsi meningkat seiring dengan tingkat sifat *machiavellian*-nya. Pengalaman tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsi auditor. Hasil penelitian ini menghasilkan bahwasanya pengalaman seorang auditor tidak dapat menentukan tinggi atau rendahnya perilaku disfungsi yang dilakukan. Seorang akuntan publik yang berpengalaman mengetahui kondisi dan keadaan setiap penugasan. Pada hipotesis moderasi, disimpulkan bahwa ESQ memperlemah pengaruh sifat *machiavellian* terhadap perilaku disfungsi auditor. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa interaksi dari sifat *machiavellian* dan ESQ memperlemah pengaruh positif sifat *machiavellian* terhadap perilaku disfungsi auditor. Sedangkan, kesimpulan lainnya adalah ESQ tidak mampu memoderasi pengaruh pengalaman terhadap perilaku disfungsi auditor. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa interaksi dari pengalaman dan ESQ juga tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsi auditor sehingga tidak

mampu memoderai pengaruh pengalaman terhadap perilaku disfungsional auditor.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah karakteristik responden yang digunakan sehingga rata-rata responden adalah auditor junior dengan pengalaman paling rendah adalah satu tahun, dimana auditor tersebut belum melakukan banyak penugasan audit. Maka, atas keterbatasan tersebut, bagi penelitian selanjutnya diharapkan lebih memberikan karakteristik yang jelas bagi subjek penelitian yang akan diteliti seperti auditor yang memiliki pengalaman lebih dari dua atau tiga tahun ataupun ditujukan kepada auditor yang memiliki nomor register akuntan. Hal ini dapat memberikan hasil penelitian yang lebih spesifik dalam mengungkap perilaku disfungsional auditor dikarenakan auditor yang memiliki pengalaman lebih dari dua atau tiga tahun sudah melakukan lebih banyak penugasan dari segi waktu maupun jenis penugasan yang dikerjakan.

REFERENSI

- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., Hogan, C. E., & Jones, J. C. (2021). *Auditing : The Art and Science of Assurance Engagements* (Fifteenth Canadian). Pearson.
- Asriningpuri, G. P., & Gruben, F. (2021). The Effect of Time Budget Pressure and Dysfunctional Auditor Behavior on Audit Quality: A case Study in An Audit Firm in Indonesia. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4), 1-12. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>.
- Christie, R., & Geis, F. L. (1970). *Studies in Machiavellianism*. United States: Academic Press, Inc. (London) Ltd.
- Dalli, N., Asni, N., & Suaib, D. F. A. (2017). Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Emosional, dan Spiritual (ESQ) dan Locus Pengendalian (Locus of Control) Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi Pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Sulawesi Tenggara). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 2(2), 86-96.
- Dalton, D., & Radtke, R. R. (2013). The Joint Effects of Machiavellianism and Ethical Environment on Whistle-Blowing. *Journal of Business Ethics*, 117(1), 153-172. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1517-x>
- Devi, N. P. A., & Ramantha, I. W. (2017). Tekanan Anggaran Waktu, Locus of Control, Sifat Machiavellian, Pelatihan Auditor sebagai Antecedent Perilaku Disfungsional Auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(3), 2318-2345.
- Hasanuddin, R., & Sjahrudin, H. (2017). The Structure of Emotional Intelligence, Spiritual Intelligence and Its Relationship with Work Enthusiasm and Auditor Performance. *World Journal of Business and Management*, 3(1), 67. <https://doi.org/10.5296/wjbm.v3i1.11321>.
- Havel, N., Nasir, A., & Diyanto, V. (2017). Pengaruh Karakteristik Personal Auditor dan Emotional Spiritual Quotient (ESQ) Terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit. *JOM Fekom*, 4(1), 3706-3720.
- Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. John Wiley & Sons, Inc.
- Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The Effects of Auditor Experience and Professional Commitment on Acceptance of Underreporting Time: A Moderated Mediation Analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2). <https://doi.org/10.2308/ciia-51479>

- Goleman, Daniel. (1998). *Working With Emotional Intelligence*. New York: Bantam Dell.
- Indrajaya, A. A. N., Astika, I. B. P., & Mimba, N. P. S. H. (2017). Pengaruh Intelligence Quotient, Emotional Quotient, Spiritual Quotient, dan Time Budget Pressure pada Perilaku Underreporting of Time. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 12(2), 82-92. <https://doi.org/10.24843/jiab.2017.v12.i01.p03>
- Johari, R.J., Mohd Hairudin, N.A., & Dawood, A.K. (2022), Analysis of Factors Affecting Dysfunctional Audit Behavior in Malaysia. *International Journal of Ethics and Systems*, Vol. 38 No. 4, pp. 702-719. <https://doi.org/10.1108/IJOES-07-2021-0151>.
- Kelley, T., & L. Margheim. (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 21-42.
- Kemenkeu. (2019). *Ditemukan Pelanggaran pada Audit Laporan Keuangan Garuda, Izin AP Kasner Sirumapea Dibekukan*. Diunduh dari <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/ditemukan-pelanggaran-pada-audit-laporan-keuangan-garuda,-izin-ap-kasner-sirumapea-dibekukan>.
- Lenggono, T. O., & Leatemia, S. Y. (2019). Pengaruh Sifat Machiavellian, Perkembangan Moral, dan Locus of Control Terhadap Dysfunctional Behavior (Studi Empiris pada Kantor BPK dan BPKP Perwakilan Provinsi Maluku). *Jurnal SOSOQ*, 7(2), 1-8. <http://korupsi.vivanews.com>
- Limanto, M., & Sukartha, I. M. (2019). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perilaku Disfungsional Auditor. *E-Jurnal Akuntansi*, 27(2), 874-898. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v27.i02.p02>
- Martini, N., & Pertama, R. (2019). Perilaku Disfungsional Auditor: Dampak Kompetensi Auditor, Sifat Machiavellian. *Wacana Ekonomi (Jurnal Ekonomi, Bisnis Dan Akuntansi)*, 18(1), 66-74. <https://doi.org/10.22225/we.18.1.987.1-16>
- Pratiwi, N., Hasan, A., & Andreas. (2019). Pengaruh Skeptisisme Profesional, Komitmen Organisasi, Tekanan Anggaran Waktu dan Kinerja Auditor Terhadap Perilaku Disfungsional Audit dengan Emotional Spiritual Quotient sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Inspektorat Provinsi Riau). *Pekbis Jurnal*, 11(3), 198-209.
- Pratiwi, R., Nasir, A., & Safitri. Devi. (2017). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Personal Auditor Independen Terhadap Perilaku Disfungsional Audit (Studi empiris pada Auditor di KAP Pekanbaru dan Padang). *JOM Fekon*, 4(1), 714-723.
- Rahmawati, P., & Halmawati, H. (2020). Pengaruh Locus Of Control dan Tekanan Anggaran Waktu terhadap Perilaku Disfungsional Auditor: Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Kota Padang. *Wahana Riset Akuntansi*, 8(1), 35. <https://doi.org/10.24036/wra.v8i1.109102>
- Ridaryanto, P. (2017). Analisis Pengaruh Karakteristik Personal Terhadap Perilaku Menyimpang Pelaksanaan Audit. *BALANCE*, 2, 167-182.
- Sagara, Y., & Atikah, N. (2021). Kepribadian Machiavellianism pada Aspek Perilaku Auditor. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 5(1), 2579-9975. <http://jurnal.ugj.ac.id/index.php/jka>

- Salovey, P., & Mayer, J. D. (1990). Emotional Intelligence. *Imagination, Cognition and Personality*, 9(3), 185–211. <https://doi.org/10.2190/dugg-p24e-52wk-6cdg>
- Sari, P. I. K., Rasmini, N. K., Budiarta, I. K., & Widanaputra, A. A. G. P. (2020). The mediating effect of auditor dysfunctional behavior on machiavellian character and time budget pressure of audit quality. *Accounting*, 6, 1093–1102. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.7.009>
- Setiyani, L., & Saud, I. M. (2018). Pengaruh Sifat Machiavellian, Karakter Personal, dan Kinerja Pegawai Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor (Studi Empiris pada Perwakilan Inspektorat di Provinsi Banten). *Jurnal REKSA: Rekayasa Keuangan, Syariah, Dan Audit*, 5(2), 67–86.
- Siegel, Gary & Marconi, Helene Ramanauskas. (1989). *Behavioral Accounting*. United States: South-Western Publishing Co.
- Silaban, A. (2012). Perilaku Disfungsional Auditor dalam Pelaksanaan Program Audit. *Jurnal Akuntansi*, XV(02), 308–320.
- Soares, C., Suryandari, N. N. A., & Susandya, A. A. P. G. B. A. (2021). Pengaruh Independensi, Audit Fee, Audit Tenure, Pengalaman Auditor Serta Due Professional Care Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Kharisma*, 3(1), 32–41.
- Syam, M. A., Djaddang, S., Mulyadi, & Ghozali, I. (2020). The Attributes of Dysfunctional Audit Behavior (DAB): Second Order Confirmatory Factor Analysis. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 311–322. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n2p311>
- Widyastuti, W., & Ludigdo, U. (2010). Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual dan Budaya Organisasi Terhadap Perilaku Etis Auditor Pada KAP. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 1(1), 141–154.