



**LOCUS OF CONTROL,
KOMITMEN DAN ETIKA AUDIT INTERNAL PEMERINTAH KOTA BAUBAU**

**LOCUS OF CONTROL,
COMMITMENTS AND INTERNAL AUDIT ETHICS GOVERNMENT OF BAUBAU CITY**

La Ode Kamaluddin Mursidi^{1,*}, Syarifuddin²

¹Fakultas Ekonomi Universitas Dayanu Ikhsanuddin
Jalan Sultan Dayanu Ikhsanuddin No. 124, Baubau

²Fakultas Ekonomi & Bisnis, Universitas Hasanuddin
Jalan Perintis Kemerdekaan KM 10, Tamalanrea, Makassar

Dikirim: 29 Agustus 2019; Disetujui: 13 November 2019; Diterbitkan: 30 Desember 2019

DOI: [10.46891/kainawa.1.2019.131-143](https://doi.org/10.46891/kainawa.1.2019.131-143)

Inti Sari

Penelitian ini merefleksikan praktik audit berdasarkan perspektif hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit internal. Minimnya kompetensi dan tanggung jawab personil auditor menjadi aspek yang melatarbelakangi permasalahan *locus of control*, komitmen dan etika auditor di jajaran Inspektorat Kota Baubau. Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit internal Pemerintah Kota Baubau. Dengan menggunakan metode fenomenologi, studi ini menekankan hasil wawancara semi struktur dan pengamatan terhadap auditor internal sebagai informan dari hasil *snowball samples*. Hasil penelitian ini merefleksikan adanya manifestasi hubungan yang secara langsung antara locus of control, komitmen dan etika audit yang meletakkan dasar interpretasi *locus of control* berfokus eksternal (*external locus of control*) sebagai bagian dari nilai keberhasilan yang sifatnya kolektif. Minimnya kompetensi dan tanggung jawab auditor Inspektorat di balik kompleksitas tugas dan tekanan waktu audit sangat kontributif terhadap tuntutan akan pentingnya komitmen auditor baik secara organisasional maupun profesi. Studi ini menunjukkan bahwa hubungan *external locus of control*, komitmen, dan etika audit menitikberatkan pentingnya kompetensi, integritas, dan independen, serta objektivitas yang dimediasi oleh faktor disiplin, motivasi dan kerja keras. Hasilnya, secara multidimensional komitmen normatif menjadi bagian dari bentuk komitmen auditor inspektorat. Dengan adanya motif ekstrinsik yang tidak terealisasi di balik komitmen normatif ini dapat mengakibatkan rendahnya komitmen auditor yang dapat memengaruhi perilaku etis auditor internal di jajaran Inspektorat Kota Baubau.

Kata Kunci: audit, etika, komitmen, *locus of control*

Abstract

This study reflects audit practices based on the perspective of the relationship between locus of control, commitment and ethics of internal audit. The lack of competence and responsibility of auditor personnel is an aspect that is the background of the problems of locus of control, commitment and ethics of auditors in the Baubau City Inspectorate. This study aims to explain the relationship between locus of control, commitment, and internal audit ethics of the City Government of Baubau. Using the phenomenological method, this study emphasizes the results of semi-structured interviews and observations of internal auditors as informants from the results of snowball samples. The results of this study reflect the manifestation of a direct relationship between locus of control, commitment and ethics of audits that lay the foundation for external locus of control interpretation as

* **Penulis Korespondensi**

Telepon : +62-813-4262-7874

Surel : kamaluddinmursidi@gmail.com

© 2019 La Ode Kamaluddin Mursidi, Syarifuddin



Ciptaan disebarluaskan di bawah Lisensi Creative Commons Atribusi-NonKomersial-BerbagiSerupa 4.0 Internasional.

part of the collective success value. The lack of competence and responsibility of the Inspectorate auditor behind the complexity of the tasks and the time pressure of the audit are very contributory to the demands of the importance of auditor commitments both organizational and professional. This study shows that the relationship of External Locus of Control, commitment, and audit ethics emphasizes the importance of competence, integrity, and independence, as well as objectivity mediated by factors of discipline, motivation and hard work. As a result, multidimensional normative commitment becomes part of the inspectorate auditor's commitment form. With the existence of extrinsic motives that are not realized behind this normative commitment, it can result in low auditor commitment which can influence the ethical behavior of internal auditors in the Baubau City Inspectorate.

Keywords: *audit, ethics, commitment, locus of control*

I. PENDAHULUAN

Locus of control sebagai salah satu karakteristik kepribadian telah banyak diteliti dan teramati memainkan peran penting di tempat kerja (Reed dkk., 1994, hlm. 53). Dalam penelitian audit, konsep *locus of control* ini juga sangat berkaitan dalam efektivitas tugas para akuntan (Chen & Silverthorne, 2008, hlm. 572), dan di beberapa riset audit menunjukkan bahwa *locus of control* auditor kerap dihubungkan dengan konteks komitmen dan etika audit. Hubungan ini teraktualisasi dari beberapa studi (Alkautsar, 2014; Lord & Todd DeZoort, 2001; Silaban, 2009) yang menegaskan bahwa auditor yang memiliki komitmen profesional yang rendah lebih cenderung melakukan tindakan-tindakan kurang etis jika dibandingkan dengan auditor yang memiliki komitmen profesional yang tinggi.

Penelitian ini merefleksikan praktik audit berdasarkan perspektif hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit internal. Tujuannya untuk menjelaskan hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit internal Pemerintah Kota Baubau. Studi ini berangkat dari persoalan minimnya kompetensi dan tanggung jawab auditor yang secara dapat memengaruhi profesionalitas secara kelembagaan. Hal ini ditegaskan melalui pernyataan Sekretaris Inspektorat, bahwa di samping minimnya personil dan kompetensi auditor fungsional yang hanya berjumlah empat orang, secara kelembagaan tidak memungkinkan menghadirkan auditor yang profesional di jajaran Pemerintah Kota Baubau. Tanggung jawab auditor dalam tugas pemeriksaan menjadi titik persoalan dalam menjalankan fungsinya sebagai auditor internal. Di samping itu faktor *turnover intention* auditor yang beralih ke pegawai struktural menjadi bagian permasalahan komitmen yang dihadapi inspektorat saat ini. Fenomena ini sangat terkait dengan aspek komitmen auditor yang dapat memengaruhi etika audit yang secara kontekstual berkaitan dengan *locus of control* yang dimiliki auditor inspektorat.

Locus of control pertama kali dikembangkan oleh Rotter (1966) salah satu behavioris paling berpengaruh dalam sejarah psikologi yang mengusulkan ide bahwa

individu memiliki perbedaan dalam menempatkan tanggung jawab atas apa yang terjadi pada diri mereka. Rotter mendefinisikan *locus of control* sebagai *reinforcement* yang merupakan penanda dasar sikap individu dalam jangka panjang. Dalam gagasannya, dikatakan bahwa individu menganalisis peristiwa sepanjang hidup mereka sebagai bentuk sikap sebagai hasil dari kemampuan diri, atau berasal faktor kebetulan, nasib atau kekuatan di luar kemampuan dirinya (Rotter, 1966). *Locus of control* sebagai karakter kepribadian yang mendalilkan perilaku manusia dipandang sebagai fungsi dari harapan dan nilai penguatan dalam situasi tertentu, atau dengan kata lain, perilaku tertentu lebih mungkin terjadi jika dikaitkan dengan nilai penguatan dan harapan yang tinggi dari seorang individu, di mana penguatan yang dimaksud adalah tingkat preferensi untuk penguatan tertentu jika berbagai bala bantuan alternatif tersedia, sedangkan harapan itu sendiri adalah probabilitas bahwa penguatan tertentu akan terjadi sebagai akibat dari perilaku individu. Tepatnya, individu yang berfokus internal atau yang memiliki *locus of control* internal akan menghargai penguatan positif yang lebih tinggi, ketika mereka berpikir bahwa penerimaan atas penguatan diri mereka bisa bersifat kondisional (lebih pada tindakan mereka sendiri) daripada faktor keberuntungan atau kebetulan (Rotter, 1990, hlm. 489).

Di beberapa studi (Donnelly dkk., 2003; Jernigan dkk., 2002), membuktikan bahwa *locus of control* auditor sangat berkaitan dengan komitmen organisasi maupun profesi auditor. Allen & Meyer (1990, hlm. 2) mengemukakan bahwa komitmen didasarkan oleh adanya keterkaitan personal dalam komitmen organisasi yang secara konseptual, komitmen tersebut dianggap sebagai kekuatan relatif, identifikasi dan keterlibatan yang mengarah pada keyakinan tentang tanggung jawab seseorang untuk organisasi. Di samping itu, komitmen adalah bentuk keinginan kuat personal untuk tetap sebagai anggota organisasi; keinginan untuk berusaha keras sesuai keinginan organisasi; dan memiliki keyakinan dalam menerima nilai dan tujuan organisasi Allen & Meyer (1990, hlm. 2). Dengan kata lain, komitmen organisasi

merupakan sikap yang merefleksikan loyalitas personal pada organisasi dan proses keberlanjutan di mana anggota organisasi mengekspresikan perhatiannya terhadap keberhasilan dan kemajuan organisasi secara berkelanjutan (Luthans, 2005, hlm. 249). Untuk itu komitmen organisasi harus teraktualisasi dari upaya kerja keras personal, dan keinginannya untuk tetap tinggal dengan organisasi, serta berkontribusi secara efektif bagi organisasi (Donnelly dkk., 2003); komitmen juga harus ditandai dengan adanya peningkatan kinerja yang terkait dengan aktivitas personal dalam organisasi (Farris, 2012, hlm. 93). Dengan demikian, maka individu dapat memengaruhi persepsinya mengenai nilai manfaat yang diperoleh dari suatu pekerjaan yang dilakukannya (Reed dkk., 1994, hlm. 50).

Multidimensi komitmen organisasi dan profesi memiliki tiga komponen yakni: (1) komitmen afektif yang terdefiniskan sebagai keterikatan emosional personal, identifikasi, dan keterlibatannya dalam organisasi; (2) komitmen kontinu yang merupakan komitmen berdasarkan kerugian yang berhubungan dengan keluarnya personal dari organisasi; dan (3) komitmen normatif, sebagai perasaan wajib yang dimiliki personal untuk tetap berada dalam organisasi yang dikarenakan tindakan tersebut merupakan hal benar yang harus dilakukan (Meyer & Allen, 1991, hlm. 225). Dari aspek multidimensi tersebut, maka isyarat akan komitmen afektif dihubungkan dengan keinginan individu untuk tetap bersama organisasi; komitmen kontinu terkait dengan biaya yang dirasakan individu ketika individu tersebut meninggalkan organisasi; dan komitmen normatif lebih teraktualisasi sebagai perasaan wajib bagi individu untuk tetap berada dalam organisasi, dengan menganggap hal tersebut sebagai hal yang benar dan mesti dilakukan (Farris, 2012; Jernigan dkk., 2002).

Komitmen yang pada dasarnya merupakan sikap yang merefleksikan loyalitas personal terhadap organisasi dan proses keberlanjutan, di mana anggota organisasi mengekspresikan perhatiannya terhadap keberhasilan dan kemajuan organisasi dan profesi secara berkelanjutan (Luthans, 2005). Di sisi lain, komitmen yang terkait dengan etika, melibatkan persoalan moral dan pilihan, serta

berhubungan dengan perilaku yang benar dan salah, dijadikan orientasi fungsi dari auditor dalam memenuhi standar dan etika yang terkait dengan komitmen profesional dalam meningkatkan sikap independennya (Halim dkk., 2014). Banyak di kalangan auditor memersepsikan hubungan tersebut sebagai bagian dari efektivitas tugas mereka, bahkan tidak jarang seorang auditor mampu untuk mengendalikan ataupun mengetengahkan situasi komitmen dan etika audit yang mengarah pada perilaku disfungsional (Chadegani dkk., 2015), yakni perilaku yang menandakan adanya inkonsistensi profesionalisme auditor dalam melaksanakan tugas (Bamber & Iyer, 2009).

Studi Jeffrey dkk. (1996, hlm. 365) mengungkapkan akuntan atau auditor dengan komitmen profesional yang tinggi menganggap kepatuhan terhadap aturan lebih penting daripada akuntan yang memiliki komitmen yang rendah, bahkan Silaban (2009) dalam studinya mengungkapkan bahwa hanya komitmen normatif dan afektiflah yang sangat berkaitan dengan keputusan auditor untuk melakukan tindakan-tindakan yang berkaitan dengan isu etis. Dua bentuk komitmen tersebut dapat menghadirkan kepatuhan, kerja sama, dan perilaku untuk memperjuangkan organisasi. Di sudut yang sama, komitmen afektif bisa berkontribusi pada pencapaian tujuan organisasi, namun bisa juga cenderung menyebabkan seseorang untuk meninggalkan organisasi (Jernigan dkk., 2002, hlm. 573). Karena pada dasarnya komitmen afektif tersebut hanya terkait dengan dimensi kolektivisme kelembagaan, bukan pada tataran dimensi kolektivisme dalam kelompok (Meyer dkk., 2012, hlm. 238). Dengan demikian komitmen profesional auditor sangat terkait dengan pengembangan nilai-nilai profesional, di mana sikap terhadap aturan akan dapat memengaruhi pertimbangan etis auditor dalam melaksanakan tugas. Karenanya, dibutuhkan sebuah standar profesi bagi para auditor, mengingat standar profesi dalam komitmen profesional sangat berkaitan dengan pengembangan etika, yakni pencerminan diri auditor dari etika dan kepatuhannya terhadap standar yang ditetapkan (Donnelly dkk., 2003; Jeffrey & Weatherholt, 1996, hlm. 17).

Kode etik auditor Inspektorat melalui Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Tahun 2008 yang menjadi pegangan auditor Inspektorat, menegaskan bahwasanya kode etik yang memuat prinsip integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi bagi auditor Inspektorat ditujukan untuk mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis; agar terpenuhi prinsip-prinsip kerja yang akuntabel dan terlaksananya pengendalian audit; serta menghadirkan auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit. Dalam hal ini, integritas diperlukan agar auditor dapat bertindak jujur dan tegas dalam melaksanakan audit; kompetensi auditor didukung oleh pengetahuan dan kemampuan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas audit; serta objektivitas diperlukan agar auditor dapat bertindak adil tanpa dipengaruhi oleh tekanan atau permintaan pihak tertentu yang berkepentingan atas hasil audit.

Sawyer dkk. (2003, hlm. 103) mengungkapkan bahwa dengan adanya kode etik tersebut, maka auditor internal dapat menetapkan tanggung jawabnya untuk bertindak sedemikian rupa, yang pada akhirnya sikap dan integritasnya dapat dipercaya dan tidak dipertanyakan. Menurutnya, mereka hendaknya menahan diri untuk terlibat dalam aktivitas yang mungkin bertentangan dengan kepentingan organisasi yang dapat menimbulkan praduga atas kemampuan mereka melakukan tugas dan tanggung jawabnya dengan objektif (Sawyer dkk., 2003). Kode etik yang merupakan bagian dari kehidupan berprofesi, akan mengatur hubungan antara anggota profesi dengan sesamanya; dengan pemakai jasanya; *stakeholder* lainnya; dan dengan masyarakat luas. Menurutnya, kode etik berisi nilai-nilai luhur (*virtues*) yang amat penting bagi eksistensi profesi, di mana profesi tersebut bisa eksis karena ada integritas (sikap jujur, walaupun tidak diketahui orang lain), rasa hormat dan kehormatan (*respect* dan *honor*), dan nilai-nilai luhur lainnya yang menciptakan rasa percaya (*trust*) dari pengguna dan *stakeholder* lainnya (Tuanakotta, 2010, hlm. 107).

Locus of control yang merupakan karakteristik kepribadian auditor yang dapat

menjelaskan perilaku etis dan sangat terkait dengan masalah etika. Sifat dari *locus of control* ini juga dapat memengaruhi kemampuan auditor dalam menolak tekanan klien untuk melakukan tindakan tidak etis atau melanggar standar pemeriksaan. Dalam tataran praktik, etika audit adalah orientasi fungsi dari auditor dalam memenuhi standar dan etika yang terkait dengan komitmen profesional dalam meningkatkan sikap independensinya (Halim dkk., 2014, hlm. 71). Trevino (1986, hlm. 610) menyebutkan bahwa auditor dengan *locus of control* eksternal kurang mengambil tanggung jawab pribadi atas konsekuensi perilaku tidak etis dan lebih mengandalkan kekuatan eksternal. Sebaliknya auditor dengan *locus of control* internal akan mengambil tanggung jawab pribadi atas konsekuensi perilaku etis maupun tidak etis dengan mengandalkan tekad internnya sebagai panduan untuk perilaku yang benar dan salah. Sementara Shapeero dkk. (2003, hlm. 487) juga mengungkapkan bahwa mereka yang berfokus internal atau memiliki *locus of control* internal kurang rentan terhadap pengaruh luar yang lebih memungkinkan mereka untuk berperilaku etis yang secara kontekstual perilaku etis adalah sebuah keyakinan etis yang dimiliki oleh auditor dengan nilai-nilai pribadi yang terkait pada keyakinan etis melalui filsafat moralnya (Douglas & Wier, 2000), di mana filsafat moral adalah merupakan faktor kunci bagaimana seseorang memandang masalah etika yang sangat menentukan pilihan etis bagi dirinya (Kung & Li Huang, 2013, hlm. 496).

Berangkat dari argumentasi tersebut di atas, studi ini merefleksikan praktik audit berdasarkan perspektif hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit internal Pemerintah Kota Baubau. Dengan mencermati konteks hubungan *locus of control*, komitmen dan etika auditor internal serta merepresentasikannya secara alamiah dalam bingkai penelitian kualitatif-interpretif, penelitian ini diharapkan dapat menjelaskan hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit internal yang mendasari pelaksanaan fungsi audit internal di Pemerintah Kota Baubau.

II. METODE

Penelitian ini menggunakan metode fenomenologi-interpretif Alfred Schütz (1899–1959) yang secara metodis digunakan untuk menghasilkan ilmu pengetahuan yang bersifat induktif dan lebih menekankan pada kekuatan interpretasi atas realitas yang diteliti dengan logika akal sehat (*common sense*) (Burrell & Morgan, 1979; Triyuwono, 2013). Untuk merealisasikan hal tersebut, metode pengumpulan data dalam penelitian ini yakni melalui hasil wawancara dan pengamatan terhadap auditor inspektorat. Sumber data dalam penelitian ini diperoleh dari hasil wawancara semi terstruktur yang ditujukan kepada auditor inspektorat sebagai informan kunci (*key informant*) dan beberapa pihak *auditee* dengan teknik pengambilan informasi berdasarkan *snowball samples*, yakni penentuan subjek maupun informan penelitian akan berkembang dan bergulir mengikuti informasi atau data yang diperlukan dari informan yang diwawancarai sebelumnya. Karenanya dalam studi ini, spesifikasi informan akan berkembang sesuai dengan tujuan penelitian yang akan dianalisis berikutnya, demikian juga teknik analisis data yakni dengan menggunakan model interaktif yang terdiri atas (1) tahap pengumpulan data; (2) *display* data; (3) tahap penarikan kesimpulan; (4) tahap verifikasi.

III. HASIL DAN PEMBAHASAN

A. *Locus of Control*: Interpretasi di balik Kolektivisme Auditor Inspektorat

Secara personal, *locus of control* di jajaran auditor Inspektorat Kota Baubau diinterpretasikan sebagai karakter kepribadian dan pengendalian diri auditor dalam melaksanakan tugas audit yang tidak terlepas dari keberhasilan maupun kegagalan auditor secara kolektif. Implikasi capaian hasil yang secara organisasional sangat berkaitan dengan batas tanggung jawab yang sifatnya kolektif, bukan secara personal, yakni tanggung jawab atas Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Capaian kinerja personal auditor dianggap sebagai bagian yang tidak terlepas dari bantuan rekan kerja yang menyatukan tanggung jawab secara bersama-sama,

sebagaimana yang diungkapkan oleh Erman, salah satu anggota tim audit yang menegaskan bahwa *locus of control* yang dimiliki seorang auditor di jajaran Inspektorat Kota Baubau lebih mengarah pada *external locus of control* yang meletakkan nilai keberhasilan adalah merupakan capaian tim, dan bukan capaian personal sehubungan dengan kemampuan auditor inspektorat dalam menindaklanjuti rekomendasi hasil temuan. Senada dengan itu, Mursiddin, salah satu auditor fungsional mengungkapkan bahwa:

Kalau keberhasilan dan kegagalan, pengakuannya itu dari orang lain. Karena apa yang kita lakukan itu sebenarnya sesuai dengan apa yang kita alami, apa yang kita lihat dan dengar. Saya bekerja sesuai dengan apa yang ditugaskan. Bisa saya kerjakan sesuai dengan kemampuan saya. Ukuran keberhasilan saya adalah ketika sudah dibuatnya Laporan Hasil Pemeriksaan. Apa itu maksimal atau tidak, tentu itu orang lain yang menilainya. Jadi, keberhasilan kami itu tidak terlepas dari bantuan teman-teman yang lain.

Di sudut yang sama, studi ini menunjukkan bahwa kecenderungan karakter *External Locus of Control* yang dimiliki auditor Inspektorat, ditengarai oleh minimnya personil dan kompetensi auditor, yang mengorientasikan kinerja personal berada di bawah bantuan rekan kerja dalam tim. Tepatnya, ada nuansa ketergantungan dari bentuk kolektivisme auditor Inspektorat dalam mengemban tugas dan tanggung jawabnya, di mana nuansa ketergantungan dan bentuk kolektivisme ini menjadi ciri khas dari *external locus of control*. Interpretasi terkait dengan minimnya personil auditor fungsional, pihak auditor Inspektorat Kota Baubau menguatkan pernyataan bahwa minimnya personil auditor fungsional ini menjadi masalah serius dalam memaksimalkan penyelenggaraan pemeriksaan di balik kompleksitas tugas dan tekanan waktu audit yang dihadapi selama ini. Selain tidak efektifnya tugas pemeriksaan yang ditandai dengan kompleksitas tugas yang tidak sebanding dengan jumlah dan kapasitas auditor yang ada, minimnya kompetensi mengakibatkan minimnya tanggung jawab fungsi pemeriksaan dan pengambilan keputusan terhadap objek pemeriksaan, dan untuk meminimalisir hal tersebut, maka

dibutuhkan program pembinaan bagi auditor fungsional maupun anggota tim yang dilibatkan dalam kegiatan pemeriksaan. Sitti Nurbaya, salah satu auditor fungsional Inspektorat ini mengungkapkan bahwa:

Mereka perlu dibina dulu. Yang perlu dibina mungkin dalam hal pengambilan keputusan itu. Misalnya dalam memahami suatu permasalahan, itu belum bisa dipikirkan bahwa masalah itu saya mulai dari mana, supaya untuk menyimpulkannya nanti tidak kekurangan data, begitu! Jadi kami harus ingatkan dulu lagi, di situlah kekurangannya. Konsekuensinya, kita tidak punya dasar apa yang kita putuskan ini. orientasi mereka masih mencari-cari kesalahan. Mereka kurang menggali permasalahan itu untuk mencari tahu persis pokok permasalahannya, di situ kelemahannya.

Interpretasi terkait dengan minimnya kompetensi tersebut di atas dapat mengakibatkan keterlambatan penyelesaian tugas audit yang tidak sesuai dengan program pemeriksaan audit. Hal ini diungkapkan oleh Mursiddin, yang menilai bahwa:

Auditor yang ada saat ini memiliki plus minus. Kalau plusnya kita saling mendukung. Kalau ada sesuatu masalah, kita bahas ramai-ramai. Minusnya itu, bagi mereka yang malas bekerja, tidak datang itu pada akhirnya tugas audit tersebut yang seharusnya bisa kita selesaikan dua hari atau tiga hari, jadinya lima hari, enam hari. Jadi kita harus menunggu dia selesai. Atau kalau tidak, kalau kita sudah selesai, kita bantu dia lagi!

Bagi auditor inspektorat, minimnya personal dan kompetensi dapat mengakibatkan tidak terwujudnya efisiensi dan efektivitas dalam pemeriksaan, bahkan menjadi hal yang dilematik di kalangan auditor mengingat tekanan anggaran waktu pemeriksaan yang tidak dapat dihindari. Dengan demikian, refleksi dari hasil penelitian ini senada rumusan *The Commission on Auditors Responsibilities*, yang menyatakan bahwa tekanan waktu merupakan salah satu masalah utama yang sedang dihadapi auditor dalam rangka memenuhi kewajibannya. Di samping itu tekanan waktu audit yang muncul dari keterbatasan personal ini dapat menimbulkan tekanan tersendiri bagi auditor dalam memenuhi dan menyelesaikan

pekerjaan audit tepat pada waktunya (Kurnia, 2011, hlm. 459). Studi ini senada dengan beberapa hasil peneliti (Silaban, 2009; Yuen dkk., 2013), yang menyimpulkan bahwa masalah keterbatasan personal yang menjadi sebab adanya tekanan waktu bagi auditor dalam konteks audit akan mengarahkan auditor untuk memilih berusaha keras mencapai anggaran waktu yang ditetapkan daripada memilih profesionalisme kerja.

B. Komitmen Auditor: Interpretasi Auditor berfokus *External Locus of Control*

Auditor Inspektorat memahami komitmen sebagai wujud dari loyalitas dan tanggung jawab yang mengisyaratkan pentingnya kompetensi, integritas, independensi dan kedisiplinan yang termediasi oleh upaya kerja keras auditor dalam melaksanakan tugas. Interpretasi dari loyalitas dan tanggung jawab tersebut adalah bentuk hasil dari sebuah komitmen yang dapat menghadirkan perilaku etis, dan menjadi hal utama dalam konteks pemeriksaan, mengingat konsekuensi dari perilaku tidak etis tidak akan menghadirkan objektivitas personal dalam audit. Bahkan perilaku tidak etis ini dapat menenggelamkan kompetensi dan integritas yang semestinya dimiliki auditor Inspektorat di ranah pemeriksaan. Dalam menyikapi persoalan ini, auditor inspektorat menegaskan bahwa aspek tanggung jawab dalam tugas audit perlu diaktualisasi dengan upaya kerja keras yang diwujudkan dengan kedisiplinan auditor Inspektorat dalam melaksanakan tugas, mengingat konteks kerja keras dan kedisiplinan dalam hal ketepatan waktu penyelesaian tugas tersebut menjadi ciri khas dari komitmen organisasional yang termanifestasi ke dalam komitmen profesi. Refleksi hubungan *External Locus of Control* dengan komitmen auditor Inspektorat menitikberatkan pentingnya kompetensi, integritas, dan independensi yang dimediasi faktor disiplin, motivasi dan kerja keras. Dengan mengedepankan aspek maupun faktor tersebut, maka komitmen auditor secara personal dan organisasional dapat menghadirkan perilaku etis dalam audit internal di jajaran Pemerintah Kota Baubau.

Studi ini menunjukkan bahwa di balik aspek multidimensional, komitmen auditor Inspektorat yang berfokus eksternal mengarah pada aspek komitmen normatif sebagai aktualisasi dari komitmen organisasi maupun profesi. Fakta komitmen normatif ini ditengarai oleh faktor kecenderungan untuk memilih menduduki jabatan struktural dibanding dengan jabatan auditor fungsional itu sendiri. Orientasi ini disebabkan adanya motif ekstrinsik yang tidak terealisasi di kalangan auditor Inspektorat. Sebut saja, penentuan angka kredit untuk menuju ke auditor fungsional menjadi permasalahan yang sulit untuk mereka hadapi. Bahkan bagi mereka yang sudah memiliki jabatan auditor fungsional pun juga turut kesulitan dalam mendapat angka kredit, di asmana angka kredit tersebut adalah syarat yang menunjang kenaikan pangkat bagi mereka. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh Ibu Nurbaya:

Dari dulu saya berupaya untuk difungsionalkan sejak berdirinya Kota Baubau, tapi tidak terealisasi karena penentuan angka kredit ini rumit sekali, perlu banyak mengikuti pelatihan-pelatihan. Apalagi sebagai staf, itukan tergantung juga dari dana. Misalnya, dana yang tidak mencukupi. Jadi kalau staf itu kadang digilir-gilir juga, kecuali yang ketua tim, pejabat strukturalnya yang penting. Tapi kalau stafnya tidak. Sehingga untuk mendapatkan angka kredit itu susah sekali. Ada juga teman yang pernah mencoba, cuma kesulitan angka kreditnya, sehingga kembali lagi dan mengundurkan diri.

Hal senada juga diungkapkan oleh Ismail, auditor fungsional:

Kalau angka kredit itukan kalau kita banyak kegiatan. Kalau kegiatan itu ada, itu pasti. Tapi kan kita tidak mungkin buat kegiatan sendiri. Karena pelatihan-pelatihan itu tinggi. Kalau kita melakukan pelatihan-pelatihan di luarkan keterbatasan dana. Kami bisanya cuma sekali setahun. Jadi kami butuh karir kami naik.

Dari kondisi tersebut, banyak kalangan auditor fungsional lebih mengorientasi keputusan berkarir di jabatan struktural daripada di jabatan fungsional auditor, di mana keputusan auditor fungsional inspektorat ini bisa mendorong minimnya komitmen organisasi maupun profesi di jajaran

Inspektorat Kota Baubau. Dengan demikian, studi ini menunjukkan adanya faktor motif ekstrinsik di balik komitmen normatif organisasi dan profesi auditor di jajaran Inspektorat Kota Baubau. Motif ini secara kontekstual merupakan ungkapan kebutuhan seseorang, karena motif ini bersifat pribadi dan internal (Davis & Newstrom, 1995, hlm. 67). Di samping itu, motif ini juga dapat bersifat nyata dan dapat dilihat orang lain, karena motif ini didistribusikan langsung pada seseorang, yang mencakup gaji, *benefit* dan promosi. Oleh karena itu, motivator ekstrinsik bagi organisasi sangat penting dalam menarik personil untuk terus bekerja, dan menginspirasi mereka untuk mencapai level atau posisi lebih tinggi yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja bagi organisasi (Luthans, 2005).

Berangkat dari argumentasi di atas, studi ini membuktikan hubungan *External Locus of Control* dengan komitmen auditor Inspektorat menitikberatkan pentingnya kompetensi, integritas, dan independensi dengan faktor disiplin, motivasi dan kerja keras yang belum sepenuhnya teraktualisasi dan dipengaruhi oleh adanya faktor motif ekstrinsik yang berdampak pada rendahnya komitmen normatif auditor di jajaran Inspektorat Kota Baubau.

C. Etika Audit: Perspektif *External Locus of Control* dan Komitmen Normatif Auditor Internal

Perilaku etis yang didasarkan atas keyakinan etis yang dimiliki auditor terkait dengan nilai-nilai pribadinya juga didasarkan pada filsafat moral yang dijadikan sebagai faktor kunci bagaimana auditor memandang masalah etika dalam menentukan pilihan etis (Douglas & Wier, 2000; Kung & Li Huang, 2013). Bagi kalangan auditor Inspektorat Kota Baubau, etika audit diinterpretasikan sebagai moral yang dapat menentukan apa yang benar atau salah berdasarkan aturan yang terangkum dalam kode etik auditor internal sebagai Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP). Kode etik yang memuat prinsip-prinsip perilaku akan pentingnya integritas; objektivitas; kerahasiaan dan kompetensi, serta standar umum yang menganut prinsip objektif dan independensi ini dijadikan dasar auditor Inspektorat dalam mengantar prinsip

perilaku etis ke arah substansi etis konteks pelaksanaan tugas di ranah audit internal sebagaimana yang diungkapkan oleh beberapa auditor inspektorat. Etika audit yang diinterpretasikan sebagai moral seorang auditor, diungkapkan oleh Arif Rahman, salah satu auditor fungsional yang mengungkapkan bahwa:

Moral itu, kalau kita menentukan benar atau salah itu berdasarkan aturan. Tugas saya sebagai auditor, saya harus merahasiakan sesuatu tentang temuan saya dapatkan. Saya tidak mungkin membeberkannya, tidak mungkin. Karena itu salah satu etika kita sebagai pemeriksa. Kemudian saya harus objektif. Jadi objek yang saya periksa itu, atau laporan saya itu betul-betul atas hasil yang ada di sini.

Sejalan dengan hal tersebut, Abdul Wahid, menekankan objektivitas dan independensi sebagai dua hal yang wajib dimiliki seorang auditor dalam menengarai konflik kepentingan atas objek pemeriksaan, bahwa:

Berbicara masalah etika itu, ada dua hal yang juga wajib dimiliki seorang auditor, objektivitas dan independensi, sebenarnya itu. Independensi itu, seorang auditor diharapkan netral. Diharapkan netral, dan dari penetralan seorang auditor itu tidak menimbulkan faktor konflik kepentingan. Kalau auditor sudah tidak independen pak, pasti muncul itu konflik kepentingan. Ketika terjadi konflik kepentingan, maka kita tidak tahu bagaimana ini-nya. Jadi berbicara masalah etika, dua yang harus dipegang teguh oleh auditor yaitu objektivitas dan independensi. Objektivitas diperlukan guna menghindari konflik kepentingan, kaitannya dengan objek pemeriksaan yang sementara diperiksa.

Interpretasi ini menunjukkan bahwa etika audit internal menganut prinsip objektivitas dan independensi yang dijadikan dasar dalam mengantar prinsip perilaku etis tersebut ke arah substansi etis dengan berdasarkan pada kode etik, di mana kode etik tersebut menjadi pedoman penting bagi auditor inspektorat, sebagaimana yang dikemukakan oleh Armin, Inspektur di jajaran Inspektorat Kota Baubau yang menegaskan bahwa:

Seorang auditor harus mengikuti kode etik, kita jalankan pekerjaan ini sesuai dengan tugas dan fungsi, dan kita harus fokus pada pekerjaan kita.

Etikanya kan sudah ada dimuat dalam kode etik! Jadi, ketika kita lakukan pemeriksaan, kita harus berpedoman pada kode etik.

Di sudut yang sama, independensi dijadikan sebagai prinsip yang sangat penting dalam kegiatan audit. Independensi tersebut dalam penegakkannya membutuhkan upaya konkret untuk menghindarkan faktor kedekatan antara pihak auditor dengan pihak auditee yang dapat memengaruhi proses pemeriksaan. Untuk itu beberapa hal yang perlu dilakukan yakni dengan mengikuti norma-norma pemeriksaan serta tidak menghadirkan auditor yang memiliki hubungan personal atau kedekatan dalam kegiatan audit, mengingat bahwa independensi bisa sangat berpengaruh terhadap objektivitas auditor dalam melaksanakan tugas, sebagaimana informasi yang disampaikan berikut ini:

Kita harus mengikuti norma-norma pemeriksaan. Yaitu, dalam pemeriksaan, kita se-independen memang, jangan merasa bahwa ini keluarga, ini..itu...karena kota kecil Baubau ini, kita sejauh melangkah dapat keluarga di sini. Jadi tidak merasa ini keluarga, kita harus tetap jalan berdasarkan aturan. Kalau memang dia berbeda dengan aturan, kita tindak (Syamsuddin)

Hal yang sama juga diungkapkan oleh Mursiddin, bahwa:

Kalau independensi, kitakan auditor itu harus independen dalam artian bahwa kalau salah katakan salah, kalau benar katakan benar, itu saja. Independensi itukan seperti itu. Untuk menghindari itu, ketika ditugaskan sebaiknya itu dihindarkan ada hubungan kekeluargaan. Itu yang selalu kami bahasakan. Tapi salah satu untuk menjaga independensi itu adalah diharapkan yang bertugas untuk melakukan audit itu pada sebuah kantor itu harus tidak ada hubungan pertemanan. Sebaiknya seperti itu kalau misalnya masih cukup personil juga. Persoalannya kami ini juga dikandang paksa dengan personil itu! Tapi kami selalu menghindari itu.

Sementara itu, hubungan antara independensi dengan objektivitas audit juga diungkapkan oleh Abdul Wahid, sebagai berikut:

Ketika seorang auditor dalam hal melakukan pemeriksaan, pengawasan dalam sebuah lembaga atau instansi itu tidak independen, maka kita tidak akan pernah mendapat seorang auditor yang objektif. Jadi antara objektif dan independensi ini adalah sesuatu yang tidak bisa dipisahkan. Dari hasil independen tadi akan menghasilkan hasil audit yang objektif. Ketika kita tidak objektif, maka di situ masuk faktor konflik kepentingan Pak! Di mana-mana pasti ada faktor konflik kepentingan. Kita periksa kita punya sepupu, kasihan sepupumu. Maka itu tadi kita harus objektif dan independen. Jadi sebenarnya itu dua etika yang harus dijunjung tinggi seorang auditor.

Interpretasi tersebut menunjukkan bahwa independensi dan objektivitas menjadi dua hal utama dalam menentukan perilaku etis. Independensi dan objektivitas adalah merupakan prinsip yang hadir dalam diri pribadi auditor yang menuntunnya pada situasi sosial, yakni situasi yang menghubungkan antara diri pribadi mereka dengan rekan kerja, serta pihak *auditee* sebagai pihak yang diperiksa. Namun dari situasi sosial tersebut, implikasi adanya tekanan sosial ternyata mampu mendorong seorang auditor untuk melakukan tindakan etis atau tidak, meskipun pelaku profesi memiliki tanggung jawab dan etika terhadap profesinya masing-masing. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan sosial mampu memengaruhi auditor Inspektorat dalam pengambilan keputusan yang dapat menimbulkan dilema etis terkait dengan integritas, independensi, yang pada akhirnya dapat memengaruhi pengambilan keputusan auditor menjadi etis atau tidak etis. Abdul Wahid, mengungkapkan bahwa:

Perilaku yang tidak etis itu adalah hal yang kontras dengan objektivitas dan independensi. Kita sebagai pemeriksa tidak objektif dalam menilai sebuah laporan dari obriik yang bersangkutan. Kita tidak independen dalam hal ini. Contohnya ya bendahara ini keluarga saya, walaupun ini temuan saya tidak pernah angkat. Itu sebenarnya. Walaupun ada temuan, tapi dia tidak mau memuat tapi karena ada faktor kepentingan dengan dia, itu sebenarnya perilaku yang tidak etis bagi seorang auditor. Makanya dua hal yang dijunjung tinggi oleh seorang auditor itu adalah objektif dan independensi.

Di sudut yang sama, perilaku tidak etis sangat berkaitan dengan penerimaan imbalansi dari pihak *auditee*. Syamsuddin, menegaskan bahwa:

Perilaku tidak etis itu tentunya menerima pemberian sesuatu, berapa pun jumlahnya. Karena kalau ada pemberian sesuatu itu, pasti ada maksudnya. Hal tersebut tidak diperbolehkan. Karena, kalau terima itu-kan, tentunya sudah mengikuti keinginannya mereka. Jadi, tidak boleh sama sekali. Kalau sudah begitu kita sudah tidak profesional.

Dari argumentasi tersebut di atas, hasil penelitian ini merefleksikan bahwa independensi dan objektivitas dalam standar audit digunakan sebagai acuan bagi seluruh auditor internal dalam melaksanakan audit. Dengan demikian, refleksi hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit di jajaran Inspektorat Kota Baubau menunjukkan adanya manifestasi hubungan yang secara langsung. Hasil penelitian ini meletakkan dasar interpretasi *locus of control* berfokus eksternal (*external locus of control*) sebagai bagian dari nilai keberhasilan yang sifatnya kolektif. Minimnya kompetensi dan tanggung jawab auditor Inspektorat di balik kompleksitas tugas dan tekanan waktu audit sangat kontributif terhadap tuntutan akan pentingnya komitmen auditor baik secara organisasional maupun profesi. Studi ini menunjukkan bahwa hubungan *External Locus of Control*, komitmen, dan etika audit menitikberatkan pentingnya kompetensi, integritas, dan independensi, serta objektivitas yang dimediasi faktor disiplin, motivasi dan kerja keras. Hasilnya, secara multidimensional komitmen normatif menjadi bagian dari bentuk komitmen auditor inspektorat. Dengan adanya motif ekstrinsik auditor yang tidak terealisasi mengakibatkan komitmen normatif rendah yang dapat memengaruhi perilaku etis auditor internal di jajaran Inspektorat Kota Baubau.

Studi ini menunjukkan bahwa karakter kepribadian auditor internal Inspektorat Kota Baubau berfokus eksternal (*External Locus of Control*) yang ditengarai oleh minimnya kompetensi dan tanggung jawab personil yang secara fungsional mengakibatkan proses pengauditan kurang maksimal, dan lebih mengorientasikan diri pada hasil kolektivisme

dibanding kemampuan auditor secara personal. Refleksi hubungan *External Locus of Control* dengan komitmen auditor Inspektorat menitikberatkan pentingnya kompetensi, integritas, dan independensi yang dimediasi faktor disiplin, motivasi dan kerja keras yang secara terintegrasi dapat memengaruhi perilaku etis dalam audit internal di jajaran Pemerintah Kota Baubau.

IV. KESIMPULAN

Penelitian ini membuktikan bahwa komitmen auditor Inspektorat mengarah pada aspek komitmen normatif sebagai aktualisasi dari komitmen organisasi maupun profesi. Hal ini ditengarai oleh faktor kecenderungan auditor untuk memilih menduduki jabatan struktural, baik dalam Instansi Inspektorat sendiri, maupun di instansi-instansi lain dibanding dengan jabatan auditor fungsional itu sendiri. Adanya motif ekstrinsik yang tidak terealisasi dapat menyebabkan komitmen yang rendah, dan dapat memengaruhi perilaku etis auditor di dalam melaksanakan fungsi audit internal di jajaran Pemerintahan Kota Baubau.

Dengan demikian, refleksi hubungan antara *locus of control*, komitmen dan etika audit di jajaran Inspektorat Kota Baubau menunjukkan adanya manifestasi hubungan yang secara langsung. Manifestasi ini meletakkan dasar interpretasi *locus of control* berfokus eksternal (*external locus of control*) sebagai bagian dari nilai keberhasilan yang sifatnya kolektif. Minimnya kompetensi dan tanggung jawab auditor Inspektorat di balik kompleksitas tugas dan tekanan waktu audit mendorong tuntutan akan pentingnya komitmen auditor baik secara organisasional maupun profesi yang berdasarkan pada kode etik dalam menghadirkan perilaku etis audit internal.

UCAPAN TERIMA KASIH

Dengan hadirnya Qualitative Research ini sebagai referensi studi audit, khususnya di sektor pemerintahan, penulis mengucapkan terima kasih kepada jajaran Badan Penelitian dan Pengembangan Daerah, dan Kantor Inspektorat Kota Baubau, serta kepada seluruh pihak jajaran Organisasi Perangkat Daerah

yang turut berpartisipasi aktif dalam proses penelitian ini.

V. REFERENSI

- Alkautsar, M. (2014). Locus of Control, Commitment Profesional and Dysfunctional Audit Behaviour. *International Journal of Humanities and Management Sciences (IJHMS)*, 2(1), 35–38.
- Allen, N. J., & Meyer, J. P. (1990). The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, 63(1), 1–18. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8325.1990.tb00506.x>
- Bamber, E. M., & Iyer, V. (2009). The effect of auditing firms' tone at the top on auditors' job autonomy, organizational-professional conflict, and job satisfaction. *International Journal of Accounting & Information Management*, 17(2), 136–150. <https://doi.org/10.1108/18347640911001195>
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis: Elements of the sociology of corporate life*. Heinemann.
- Chadegani, A. A., Mohamed, Z. M., & Iskandar, T. M. (2015). The Influence of Individual Characteristics on Auditors' Intention to Report Errors. *Journal of Economics, Business and Management*, 3(7), 710–714. <https://doi.org/10.7763/JOEBM.2015.V3.271>
- Chen, J., & Silverthorne, C. (2008). The impact of locus of control on job stress, job performance and job satisfaction in Taiwan. *Leadership & Organization Development Journal*, 29(7), 572–582. <https://doi.org/10.1108/01437730810906326>
- Davis, K., & Newstrom, J. W. (1995). *Perilaku dalam Organisasi* (A. Dharma, Penerj.; 7 ed.). Erlangga.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using

- Auditors' Personal Characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), 87–110. <https://doi.org/10.2308/bria.2003.15.1.87>
- Douglas, P. C., & Wier, B. (2000). Integrating Ethical Dimensions into a Model of Budgetary Slack Creation. *Journal of Business Ethics*, 28(3), 267–277. <https://doi.org/10.1023/A:1006241902011>
- Farris, J. R. (2012). *Organizational Commitment and Job Satisfaction: A Quantitative Investigation of the Relationships Between Affective, Continuance, and Normative Constructs* [Dissertation, Capella University]. <https://search.proquest.com/openview/4abcdaa4dfd814e4f4a09d0172c8780d/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750&diss=y>
- Halim, A., T. S., Rosidi, & Achsin, M. (2014, Juni). Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable. *International Journal of Business and Management Invention*, 3(6), 64–74.
- Jeffrey, C., & Weatherholt, N. (1996). Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 8–31.
- Jeffrey, C., Weatherholt, N., & Lo, S. (1996). Ethical development, professional commitment and rule observance attitudes: A study of auditors in Taiwan. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 365–379. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(96\)90025-4](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(96)90025-4)
- Jernigan, I. E., Beggs, J. M., & Kohut, G. F. (2002). Dimensions of work satisfaction as predictors of commitment type. *Journal of Managerial Psychology*, 17(7), 564–579. <https://doi.org/10.1108/02683940210444030>
- Kung, F., & Li Huang, C. (2013). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. *Management Decision*, 51(3), 479–500. <https://doi.org/10.1108/00251741311309616>
- Kurnia. (2011). Pengaruh Tekanan Waktu Audit dan Locus of Control Terhadap Tindakan yang Menurunkan Kualitas Audit. *Ekuitas*, 15(4), 456–476. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2011.v15.i4.162>
- Lord, A. T., & Todd DeZoort, F. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 215–235. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00022-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00022-2)
- Luthans, F. (2005). *Perilaku Organisasi* (S. Purwanti, Ed.; V. A. Yuwono, Penerj.; 10 ed.). Andi.
- Meyer, J. P., & Allen, N. J. (1991). A three-component conceptualization of organizational commitment. *Human Resource Management Review*, 1(1), 61–89. [https://doi.org/10.1016/1053-4822\(91\)90011-Z](https://doi.org/10.1016/1053-4822(91)90011-Z)
- Meyer, J. P., Stanley, D. J., Jackson, T. A., McInnis, K. J., Maltin, E. R., & Sheppard, L. (2012). Affective, normative, and continuance commitment levels across cultures: A meta-analysis. *Journal of Vocational Behavior*, 80(2), 225–245. <https://doi.org/10.1016/j.jvb.2011.09.005>
- Reed, S. A., Kratchman, S. H., & Strawser, R. H. (1994). Job Satisfaction, Organizational Commitment, and Turnover Intentions of United States Accountants: The Impact of Locus of Control and Gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(1), 31–58. <https://doi.org/10.1108/09513579410050371>
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs: General and Applied*, 80(1), 1–28. <https://doi.org/10.1037/h0092976>
- Rotter, J. B. (1990). Internal versus external control of reinforcement: A case history of a variable. *American Psychologist*, 45(4), 489–493. <https://doi.org/10.1037/0003-066X.45.4.489>
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's internal auditing: The*

- practice of modern internal auditing* (5th ed). Institute of Internal Auditors.
- Shapeero, M., Chye Koh, H., & Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 478–489. <https://doi.org/10.1108/02686900310482623>
- Silaban, A. (2009). *Perilaku Disfungsional Auditor dalam Pelaksanaan Program Audit (Studi Empiris di Kantor Akuntan Publik)* [Disertasi, Universitas Diponegoro]. <http://eprints.undip.ac.id/16112/>
- Trevino, L. K. (1986). Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *The Academy of Management Review*, 11(3), 601–617. <https://doi.org/10.2307/258313>
- Triyuwono, I. (2013). *[Makrifat] Metode Penelitian Kualitatif [dan Kuantitatif] untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi*.
- Tuanakotta, T. M. (2010). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif* (2 ed.). Penerbit Salemba.
- Yuen, D. C. Y., Law, P. K. F., Lu, C., & Qi Guan, J. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: Empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management*, 21(3), 209–226. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075>