

**PENGARUH FAKTOR PERSONAL DAN FAKTOR  
ORGANISASIONAL TERHADAP *DYSFUNCTIONAL*  
*AUDIT BEHAVIOUR* DENGAN *RELIGIOSITY* SEBAGAI  
VARIABEL MODERASI**

**SKRIPSI**

UNTUK SEMINAR PROPOSAL



Oleh:

**ASMA NADIA**

**2201036032**

**S1 AKUNTANSI**

**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS**

**UNIVERSITAS MULAWARMAN**

**SAMARINDA**

**2025**

## HALAMAN PENGESAHAN

Judul Penelitian : Pengaruh Faktor Personal dan Faktor Organisasional Terhadap *Dysfunctional Audit Behaviour* dengan *Religiosity* sebagai Variabel Moderasi

Nama Mahasiswa : Asma Nadia

Nim : 2201036032

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis

Program Studi : S1 Akuntansi

Diajukan untuk Seminar Proposal

Menyetujui,

Samarinda, Oktober 2025

Pembimbing,

Dr. Agus Setiawaty, S.E., M.Sc., Ak., CA., CSRS  
NIP: 198408192008012005

Mengetahui,

Koordinator Program Studi S1 Akuntansi

Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Mulawarman

Dr. Fibriyani Nur Khairin, S.E., M.SA., Ak., CA., CSP., CIQaR  
NIP: 198502042009122007

## DAFTAR ISI

Halaman

<b>HALAMAN PENGESAHAN</b> .....	<b>ii</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>iii</b>
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	<b>vi</b>
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	<b>vii</b>
<b>DAFTAR SINGKATAN</b> .....	<b>viii</b>
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	<b>ix</b>
<b>BAB I PENDAHULUAN</b> .....	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	9
1.3 Tujuan Penulisan.....	11
1.4 Manfaat Penelitian .....	12
<b>BAB II KAJIAN PUSTAKA</b> .....	<b>13</b>
2.1 Landasan Teori .....	13
2.1.1 Teori Atribusi .....	13
2.1.2 <i>Dysfunctional Audit Behaviour (DAB)</i> .....	14
2.1.3 <i>Internal Locus of Control (ILC)</i> .....	17
2.1.4 <i>Job Stress (JS)</i> .....	18
2.1.5 <i>Time Budget Pressure (TBP)</i> .....	19
2.1.6 Budaya Organisasi (BO) .....	21
2.1.7 <i>Religiosity (RL)</i> .....	23
2.2 Penelitian Terdahulu .....	25
2.3 Kerangka Konsep.....	28
2.4 Pengembangan Hipotesis.....	33

2.4.1 Pengaruh <i>internal locus of control</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	33
2.4.2 Pengaruh <i>job stress</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	34
2.4.3 Pengaruh <i>time budget pressure</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	36
2.4.4 Pengaruh budaya organisasi terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	37
2.4.5 Peran <i>religiosity</i> dalam memoderasi pengaruh <i>internal locus of control</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	39
2.4.6 Peran <i>religiosity</i> dalam memoderasi pengaruh <i>job stress</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	40
2.4.7 Peran <i>religiosity</i> dalam memoderasi pengaruh <i>time budget pressure</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	41
2.4.8 Peran <i>religiosity</i> dalam memoderasi pengaruh budaya organisasi terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i> .....	43
2.5 Model Penelitian .....	45
<b>BAB III METODE PENELITIAN</b> .....	46
3.1. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel.....	46
3.1.1 <i>Dysfunctional Audit Behaviour (y)</i> .....	46
3.1.2 <i>Internal Locus of Control (x<sub>1</sub>)</i> .....	47
3.1.3 <i>Job Stress (x<sub>2</sub>)</i> .....	49
3.1.4 <i>Time Budget Pressure (x<sub>3</sub>)</i> .....	50
3.1.5 Budaya Organisasi (x <sub>4</sub> ).....	51
3.1.6 <i>Religiosity (M)</i> .....	52
3.2. Populasi dan Sampel .....	53
3.2. 1 Populasi .....	53
3.2. 2 Sampel.....	54
3.3. Jenis dan Sumber Data.....	54
3.3. 1 Jenis Data .....	54
3.3. 2 Sumber Data.....	54
3.4. Metode Pengumpulan Data.....	55

3.5. Alat Analisis Data.....	55
3.5. 1 <i>Pilot Test</i> .....	55
3.5. 2 Statistik Deskriptif.....	62
3.5. 3 Uji Analisis Outer Model .....	63
3.5. 4 Uji Validitas .....	63
3.5. 5 Uji Reliabilitas.....	64
3.5. 6 Uji Analisis Inner Model .....	65
3.5. 7 Path Analysis .....	65
3.5. 8 Uji Hipotesis.....	66
3.5. 9 Uji Moderasi.....	67
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>70</b>
<b>LAMPIRAN.....</b>	<b>77</b>

## DAFTAR TABEL

### Halaman

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu .....	24
Tabel 3.1 Hasil <i>Outer Loading</i> .....	57
Tabel 3.2 Nilai AVE .....	58
Tabel 3.3 Hasil <i>Cross Loading</i> .....	59
Tabel 3.4 <i>Composite Reliability</i> dan <i>Cronbach's Alpha</i> .....	62

## DAFTAR GAMBAR

	<b>Halaman</b>
Gambar 2.1 Kerangka Konsep .....	32
Gambar 2.2 Model Penelitian .....	45
Gambar 3.1 <i>Path Analysis</i> .....	66

## DAFTAR SINGKATAN

DAB	: <i>Dysfunctional Audit Behaviour</i>
ILC	: <i>Internal Locus of Control</i>
JS	: <i>Job Stress</i>
TBP	: <i>Time Budget Pressure</i>
BO	: Budaya Organisasi
RL	: <i>Religiosity</i>
AVE	: <i>Root of average Variance Extracted</i>
OJK	: Otoritas Jasa Keuangan
KAP	: Kantor Akuntan Publik
AP	: Akuntan Publik
KNMT	: Kosasih, Nordiyaman, Mulyadi Tjahjo

## DAFTAR LAMPIRAN

	<b>Halaman</b>
Lampiran 1 Kuesioner .....	71
Lampiran 2 Data Pilot Test .....	86

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **1.1 Latar Belakang**

Audit merupakan sebuah proses yang sistematis untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti terkait informasi dalam menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan (Arens et.al 2015). Audit juga dipandang sebagai instrument penting dalam mewujudkan transparansi, akuntabilitas dan kepercayaan public terhadap informasi keuangan (Syam, 2023). Oleh sebab itu, keberadaan audit menjadi pilar utama dalam menciptakan tata kelola yang baik.

Namun demikian, auditing tidak dapat dilepaskan dari auditor sebagai aktor utama yang menjalankan pemeriksaan. Auditor merupakan keahlian professional dalam menilai kewajaran laporan keuangan, sehingga memungkinkan auditor untuk memberikan opini sesuai dengan standar yang berlaku (SA 200 IAPI, 2013). Maka dari itu, seorang auditor dituntut untuk tetap independen, objektif serta selalu bersikap professional dalam melaksanakan tugasnya.

Disisi lain, auditor juga di hadapkan dengan berbagai persoalan seperti kompleksitas pekerjaan, keterbatasan waktu dalam melaksanakan audit, serta benturan kepentingan yang dapat mengancam independensi auditor dalam melaksanakan penugasan sehingga hal tersebut sering kali menjadi tantangan dalam menjaga kualitas audit yang pada akhirnya dapat mendorong auditor untuk

melakukan tindakan *Dysfunctional Audit Behaviour* (Farhani & Fitriana, 2021; Fau et al., 2021). *Dysfunctional Audit Behaviour* (DAB) sendiri merupakan bentuk penyimpangan yang dilakukan oleh auditor melalui manipulasi atau pelanggaran terhadap prosedur audit (Abbas & Hidayat, 2024). Perilaku DAB dapat berpotensi menurunkan kualitas audit baik secara langsung maupun tidak langsung, sehingga hal tersebut akan berdampak pada menurunnya kepercayaan publik selaku pengguna laporan keuangan terhadap opini yang diberikan oleh auditor (Yessie, 2021).

Salah satu contoh fenomena DAB yang berakibat fatal yaitu terkait dengan kasus asuransi jiwa PT WanaArtha Life yang ramai mencuat ke public pada tahun 2022 lalu. Dalam kasus tersebut, Kantor Akuntan Publik (KAP) Kosasih, Nordiyaman, Mulyadi Tjahjo & rekan serta Akuntan Publik (AP) atas nama Nunu Nurdiyaman dan Jenly Hendrawan di anggap gagal dalam mendeteksi dan tidak dapat menemukan adanya indikasi manipulasi laporan keuangan. Khususnya, tidak melaporkan peningkatan produksi dari produk asuransi sejenis “saving plan” yang beresiko tinggi, sehingga hal ini membuat seolah olah laporan keuangan perusahaan berada dalam tingkat kesehatan yang berlaku (ojk.go.id, 2023). Akibatnya OJK mengambil langkah tegas yaitu dengan mengeluarkan surat pembatalan bagi AP dan KAP yang terlibat serta mencabut surat izin operasi dan melarang menerima tugas audit baru untuk KAP KNMT dan rekan. Kasus dari WanaArtha Life merupakan gambaran nyata dari dampak praktik *Dysfunctional Audit Behaviour*, auditor yang

terlibat menunjukkan adanya indikasi perilaku DAB seperti *premature sign off* sehingga berdampak pada kegagalan dalam mendeteksi adanya manipulasi laporan keuangan.

Meskipun selama ini penelitian terkait perilaku DAB sebagian besar dilakukan pada responden auditor Kantor Akuntan Publik (KAP) (Iswari, 2020; Johari et al., 2022; Liu et al., 2024). Namun demikian, *Dysfunctional Audit Behaviour* juga berpotensi terjadi pada auditor pemerintahan (Herliza & Setiawan, 2019; Hasdi Suryadi, 2025; Andre et al., 2025). Dalam sektor publik, auditor pemerintahan memiliki tanggung jawab yang lebih besar, yaitu memastikan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan negara. Hal ini di wujudkan melalui Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selaku auditor eksternal pemerintah yang memiliki wewenang dalam melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan pusat dan laporan keuangan daerah serta pemberian opini terkait kewajaran laporan keuangan sebagaimana telah tercantum dalam Undang undang nomor 15 tahun 2004. Layaknya auditor pada Kantor Akuntan Publik, Auditor BPK juga di tuntutan untuk menjaga independensi, objektivitas serta profesionalisme karena opini yang dikeluarkan menjadi rujukan publik dalam menilai kredibilitas pengelolaan APBN/APBD. Oleh sebab itu, penting untuk diteliti lebih dalam terkait faktor yang dapat mempengaruhi perilaku DAB pada auditor eksternal pemerintah (BPK).

Perilaku DAB ini dapat di pahami melalui kerangka teori atribusi yang di cetuskan oleh Heider (1958). Berdasarkan teori tersebut, Heider menjelaskan bahwa

penyebab perilaku manusia di picu oleh dua faktor yaitu faktor eksternal berupa kondisi lingkungan yang melingkupi individu dan faktor internal yaitu seperti sikap dan motivasi. Berdasarkan penelitian dari Liu et al., (2024) dan Yessie, (2021), Achyarsyah & Sabilah (2024) menemukan bahwa faktor internal (disposisional) dapat mempengaruhi terjadinya perilaku *dysfunctional audit behaviour*. Faktor internal tersebut adalah *Internal Locus Of Control* dan *Job Stress*

*Locus of control* merupakan karakteristik personal individu yang mencerminkan sejauh mana individu dalam meyakini bahwa peristiwa yang dialaminya dipengaruhi oleh kendali dirinya dalam menentukan nasib (Aprilia & Nuratama, 2020). *Locus of control* secara umum terbagi menjadi dua yaitu *internal locus of control* dan *eksternal locus of control*. Individu dengan *internal locus of control* mempercayai bahwa mereka mampu memecahkan masalah dan optimis terhadap kemampuan yang dimiliki. Auditor dengan *internal locus of control* tidak akan mengalami hambatan dalam menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan (Liu et al., 2024; Aprilia & Nuratama, 2020). Auditor dengan *internal locus of control* cenderung meyakini bahwa kualitas pekerjaan di pengaruhi oleh setiap tindakan dan keputusan yang telah diambil bukan semata mata berasal dari faktor eksternal. Hal ini berarti bahwa auditor memiliki kendali penuh atas apa yang di kerjakan. Berbeda halnya dengan *eksternal locus of control*, yang merupakan keyakinan individu bahwa mereka tidak memiliki kendali atas apa yang terjadi dalam hidupnya. Mereka memandang bahwa kejadian yang dialami

tergantung pada takdir, nasib dan keberuntungan, sehingga ketika individu merasa tidak sanggup dalam menyelesaikan pekerjaan dan tidak mendapatkan bantuan dari eksternal dirinya seperti penambahan waktu dan anggaran maka perilaku disfungsi audit akan dilakukan demi menyelamatkan karirnya (Aprilia & Nuratama, 2020; Muchlis et al., 2023).

Selain *Internal Locus of Control*, faktor internal lain yang di duga dapat mendorong terjadinya *dysfunctional audit behaviour* yaitu *Job Stress*. Menurut Chen (2006) *job stress* merupakan reaksi psikologis yang dialami oleh individu ketika menghadapi kondisi yang mencakup ketidaknyamanan atau sesuatu yang dianggap mengancam di tempat kerja. Berdasarkan penelitian dari Achyarsyah & Sabilah, (2024) menemukan bahwa *job stress* berpengaruh positif terhadap *dysfunctional audit behaviour*. Hal ini dikarenakan ketika individu mengalami *job stress* yang tinggi maka individu cenderung akan mengambil tindakan yang berorientasi pada kepentingan pribadi untuk mempertahankan pekerjaannya mekipun harus mengesampingkan moralitas salah satunya dengan melakukan tindakan penyimpangan seperti *dysfunctional audit behaviour*.

Selain itu faktor eksternal juga dapat mempengaruhi perilaku *dysfunctional audit behaviour* adalah *time budget pressure* dan budaya organisasi (Liu et al., 2024). *Time budget pressure* merupakan sebuah situasi yang dialami oleh auditor untuk dituntut bekerja secara efisien berdasarkan waktu yang telah di tetapkan dalam artian terdapat pembatasan anggaran waktu yang ketat dalam proses

pelaksanaan audit (Putra, 2021). Penelitian dari Liu et al., (2024), Hosain et.al (2022), dan Putra et.al (2021) menemukan bahwa semakin sedikit atau terbatas anggaran waktu yang diberikan ketika auditor melaksanakan audit maka semakin besar kemungkinan auditor akan melakukan perilaku disfungsional audit. Hal ini disebabkan karena anggaran waktu yang di berikan sangat minim, sehingga tidak sebanding dengan rangkaian prosedur audit yang harus dilakukan. Di sisi lain auditor juga harus menjaga kualitas dan integritas pekerjaan, sehingga auditor cenderung akan melakukan *premature sign off* maupun *underreporting time* untuk memenuhi *deadline* yang telah di tetapkan. Kondisi ini yang mendorong terjadinya perilaku *dysfunctional audit behaviour*.

Selain *time budget pressure* yang di duga sebagai salah satu faktor organisasi yang dapat mempengaruhi terjadinya *dysfunctional audit behaviour*, budaya organisasi juga merupakan faktor yang dapat mempengaruhi kecenderungan auditor melakukan *dysfunctional audit behaviour* (Liu et al., 2024). Budaya organisasi yang berorientasi pada etika merupakan salah satu unsur dari budaya organisasi yang terdiri dari berbagai bentuk pengendalian sehingga mendorong terbentuknya perilaku etis maupun tidak etis individu (Zarei et al., 2016). Selain itu, lingkungan organisasi yang kondusif secara etis merujuk pada budaya organisasi yang mendukung perilaku etis yang kemudian dikomunikasikan kepada para karyawan pada organisasi tersebut (Bol et al., 2019). Budaya etika organisasi juga dapat dilihat sebagai norma etika yang kemudian berkembang menjadi norma sosial dan

professional dalam lingkungan kerja auditor (Dezoort & T.Lord, 1997). Hasil penelitian Liu et al., (2024) dan Komalasari et al., (2019) menemukan bahwa budaya etika organisasi yang mengedepankan nilai integritas serta memberikan sanksi terhadap perilaku penyimpangan mampu menekan kecenderungan auditor untuk melakukan *dysfunctional audit behaviour*. Hal ini dikarenakan dengan adanya budaya etika organisasi yang baik yang mendukung norma etika dan sosial maka akan mengurangi dampak negatif auditor untuk melakukan perilaku disfungsi audit karena budaya etika organisasi berfungsi sebagai mekanisme pengendalian yang membentuk sikap dan perilaku auditor (Liu et al., 2024).

Beberapa penelitian telah berupaya menguji pengaruh faktor personal dan faktor organisasional terhadap *dysfunctional audit behaviour*. Hasil penelitian terdahulu masih menunjukkan adanya keberagaman hasil. Seperti penelitian dari Liu et al. (2024) menemukan bahwa faktor disposisional berupa *Internal Locus of Control* berpengaruh negatif terhadap *dysfunctional audit behaviour* namun di sisi lain Herliza & Setiawan (2019) menemukan bahwa *locus of control* tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behaviour*. Demikian juga dari penelitian Achyarsyah & Sabilah (2024) serta van Hau et al. (2023) menemukan bahwa *job stress* berpengaruh positif terhadap *dysfunctional audit behaviour* berbeda halnya penelitian dari Nikmatuniayah et al. (2024) menemukan bahwa stress kerja tidak berpengaruh terhadap *dysfunctional audit behaviour*.

Hasil penelitian mengenai faktor organisasional juga menunjukkan hasil serupa. Penelitian dari Andre et al. (2025) Liu et al. (2024) serta Abbas & Hidayat (2024) menemukan bahwa *Time Budget Pressure* sebagai salah satu faktor organisasional memiliki pengaruh positif terhadap *Dysfunctional Audit Behaviour* berbeda halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Sari & Januarti (2024) menemukan bahwa variabel tersebut tidak memiliki pengaruh terhadap *dysfunctional audit behaviour*. Selanjutnya, penelitian dari Liu et al. (2024) mengungkap bahwa budaya organisasi memiliki pengaruh negatif terhadap *dysfunctional audit behaviour* berbeda halnya dengan penelitian oleh Zahra et al. (2020) memperlihatkan hasil yang berbeda bahwa budaya organisasi tidak memiliki pengaruh terhadap *dysfunctional audit behaviour*.

Perbedaan hasil temuan tersebut menunjukkan adanya kesenjangan yang menarik untuk di kaji lebih lanjut. Berdasarkan hal tersebut, penulis tertarik untuk menginvestigasi lebih dalam terkait Pengaruh Faktor Personal dan Faktor Organisasional Terhadap *Dysfunctional Audit Behaviour*. Selain itu, penelitian ini juga menggunakan variabel *religiosity* sebagai variabel moderasi dalam pengaruh antara faktor personal dan faktor organisasional terhadap *dysfunctional audit behaviour*. Pemilihan variabel *religiosity* sebagai variabel moderasi didasarkan pada keterbatasan penelitian terdahulu yang menempatkan *religiosity* dalam memoderasi pengaruh antara faktor personal dan faktor organisasional terhadap DAB (Liu et al., 2024; Ghozali, 2017).

*Religiosity* merupakan keyakinan terhadap keberadaan tuhan serta komitmen untuk turut serta dalam mematuhi ajaran agama yang di anut (Schneider et al., 2011). Individu dengan tingkat religiusitas yang tinggi memiliki kecenderungan untuk tetap berfikir positif serta menjaga kondisi hati untuk tetap tenang bahkan ketika sedang berada di sebuah kondisi yang tidak menyenangkan(Liu et al., 2024). Selain itu, religiusitas juga menyangkut terkait keyakinan pengalaman keagamaan, berbagai ritual, ideologi, keyakinan, penalaran, komunikasi, serta doktrin yang memiliki keterkaitan yang kuat dengan pola pikir dan karakteristik individu (Barhem et al., 2009). Nilai nilai religiusitas juga berfungsi sebagai perlindungan sekaligus pengaruh yang dapat menumbuhkan rasa takut sehingga membuat individu lebih patuh dalam bekerja yang pada akhirnya menekan kecenderungan terjadinya perilaku menyimpang termasuk *dysfunctional audit behaviour* (Levin et al., 1996; Desmond et al., 2013; Liu et al., 2024).

## **1.2 Rumusan Masalah**

Audit dipandang sebagai instrument yang penting untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan dana, namun dalam praktiknya auditor sering kali mendapatkan tantangan baik dari faktor personal maupun dari faktor organisasional yang dapat memicu munculnya perilaku *dysfunctional audit behaviour*. Meskipun penelitian terdahulu banyak terfokus pada auditor Kantor Akuntan Publik (KAP), namun tidak menutup kemungkinan bahwa perilaku DAB juga berpotensi terjadi dilingkup pemerintahan khususnya pada auditor eksternal

pemerintah yaitu BPK. Selain memiliki wewenang dalam memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, auditor BPK juga mengemban tanggung jawab yang tidak kalah penting layaknya auditor KAP yaitu memastikan pengelolaan dan pertanggung jawaban keuangan negara sesuai prinsip transparansi, akuntabilitas dan bebas dari praktik kecurangan.

Berdasarkan hal tersebut, pertanyaan yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah *internal locus of control* berpengaruh signifikan dan negatif terhadap *dysfunctional audit behaviour*?
2. Apakah *job stress* berpengaruh signifikan dan positif terhadap *dysfunctional audit behaviour*?
3. Apakah *time budget pressure* berpengaruh signifikan dan positif terhadap *dysfunctional audit behaviour*?
4. Apakah Budaya Organisasi berpengaruh signifikan dan negatif terhadap *dysfunctional audit behaviour*?
5. Apakah *religiosity* memoderasi pengaruh *internal locus of control* terhadap *dysfunctional audit behaviour*?
6. Apakah *religiosity* memoderasi pengaruh *job stress* terhadap *dysfunctional audit behaviour*?
7. Apakah *religiosity* memoderasi pengaruh *time budget pressure* terhadap *dysfunctional audit behaviour*?

8. Apakah *religiosity* memoderasi pengaruh Budaya Organisasi terhadap *dysfunctional audit behaviour*?

### 1.3 Tujuan Penulisan

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka penelitian ini bertujuan untuk:

1. Menguji pengaruh *internal locus of control* terhadap *dysfunctional audit behaviour*
2. Menguji pengaruh *job stress* terhadap *dysfunctional audit behaviour*
3. Menguji pengaruh *time budget pressure* terhadap *dysfunctional audit behaviour*
4. Menguji pengaruh Budaya Organisasi terhadap *dysfunctional audit behaviour*
5. Menguji peran *religiosity* dalam memoderasi pengaruh *internal locus of control* terhadap *dysfunctional audit behaviour*
6. Menguji peran *religiosity* dalam memoderasi pengaruh *job stress* terhadap *dysfunctional audit behaviour*
7. Menguji peran *religiosity* dalam memoderasi pengaruh *time buget pressure* terhadap *dysfunctional audit behaviour*
8. Menguji peran *religiosity* dalam memoderasi pengaruh Budaya Organisasi terhadap *dysfunctional audit behaviour*

#### 1.4 Manfaat Penelitian

Mengacu pada tujuan penelitian sebelumnya, maka penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Manfaat teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pengembangan literatur mengenai *dysfunctional audit behaviour* (DAB), khususnya pada peran faktor personal dan faktor organisasional sebagai determinan yang mempengaruhi munculnya perilaku DAB. Hasil penelitian ini juga dapat memperluas pemahaman terkait perilaku auditor, serta memberikan dasar konseptual bagi peneliti selanjutnya yang mengkaji isu terkait *dysfunctional audit behaviour*.

2. Manfaat praktis

Secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi auditor serta pembuat kebijakan dalam merancang strategi pencegahan dan pengendalian terhadap kecenderungan terjadinya perilaku *dysfunctional audit behaviour* dalam praktik audit. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat membantu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam meningkatkan kualitas pembinaan auditor khususnya terkait aspek personal seperti integritas, profesionalisme dan komitmen etika. Selain itu, temuan penelitian ini juga diharapkan dapat mendorong penguatan faktor organisasional melalui budaya kerja serta mekanisme supervisi yang lebih maksimal.

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Atribusi**

Teori atribusi pertama kali dikembangkan oleh Fritz Heider (1958) dalam bukunya yang berjudul *The Psychology of Interpersonal Relations*. Teori atribusi ini mempelajari terkait bagaimana manusia menafsirkan atau menginterpretasikan sebab sebab terjadinya suatu perilaku atau peristiwa baik itu dirinya sendiri maupun orang lain. Fritz Heider berargumen bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*Internal Forces*) dan kekuatan eksternal (*Eksternal Forces*). Kekuatan internal (*Internal Forces*) yaitu faktor faktor yang berasal dari dalam diri individu contohnya kemampuan atau usaha, sedangkan kekuatan eksternal (*Eksternal Forces*) merupakan faktor faktor yang berasal dari luar diri individu contohnya keberuntungan dan kesempatan. Maka berdasarkan hal tersebut, manusia cenderung akan memahami lingkungannya serta penyebab dari peristiwa yang terjadi (Hidayati, 2002).

Selain itu, Heider membedakan penyebab perilaku individu ke dalam dua kelompok utama, yaitu atribusi internal (*dispositional*) dan atribusi eksternal (*situational*). Atribusi internal (*dispositional*) merujuk kepada perilaku yang didasarkan kepada faktor faktor personal seperti sikap, sifat, kemampuan atau motivasi individu, sedangkan atribusi eksternal (*situational*) merujuk kepada perilaku yang di

sebabkan oleh faktor yang diluar kendali individu missalnya tekanan sosial, keberuntungan (Heider, 1958).

Penelitian ini menggunakan teori atribusi dalam menjelaskan penyebab individu melakukan tindakan *dysfunctional audit behaviour*. Perilaku *dysfunctional audit behaviour* merupakan tindakan auditor yang menyimpang dari prosedur audit sehingga berpotensi menurunkan kualitas hasil pemeriksaan (Andre et al., 2025). Dalam kerangka teori atribusi, perilaku individu dipandang sebagai hasil dari proses penilaian terhadap faktor faktor penyebab yang bersumber dari dalam diri individu maupun lingkungannya. Jika di lihat berdasarkan perspektif teori tersebut bahwa perilaku disfungsional auditor ini dapat terjadi di sebabkan oleh atribusi dari faktor internal yang melekat pada diri individu maupun faktor eksternal yang berasal dari kondisi lingkungan individu itu sendiri. Dalam penelitian ini faktor internal yang diduga mampu mempengaruhi perilaku individu melakukan dysfunctional audit behaviour yaitu *internal locus of control* dan *job stress* serta faktor eksternal berupa *Time Budget Pressure* dan Budaya Etika Organisasi (Liu et al., 2024).

### **2.1.2 Dysfunctional Audit Behaviour (DAB)**

*Dysfunctional audit behaviour* merujuk kepada perilaku auditor selama pelaksanaan audit yang tidak sesuai dengan ketentuan prosedur yang dapat mengurangi kualitas audit (Otley, 1996). Perilaku ini dapat dilakukan secara sadar maupun tidak sadar yang merupakan respon terhadap lingkungan kerja maupun keterbatasan dari individu itu sendiri (Otley, 1996). Pada akhirnya perilaku tersebut

berdampak pada kecenderungan berkurangnya kualitas hasil laporan audit sehingga menyesatkan para pengguna laporan keuangan (Andre et al., 2025).

Secara umum, dysfunctional audit behaviour yang dapat mengancam kualitas audit antara menurut Donnelly et al., (2003) antara lain : (1) *premature sign off*, (2) *replacing/altering of audit procedures*, dan (3) *underreporting time*. *Dysfunctional audit behaviour* termasuk ke dalam perilaku yang tidak etis, hal ini dikarenakan auditor dengan sengaja melakukan tindakan yang bertentangan dengan standar audit serta integritas auditor (Akers, 2010;López & Peters, 2012).

Bentuk perilaku DAB yang pertama yaitu *premature sign off* (PMSO). *Premature sign off* merupakan tindakan menandatangani prosedur audit yang diwajibkan tanpa benar benar menyelesaikan keseluruhan prosedur audit dengan menghentikan atau melewati satu atau lebih tahapan selama proses audit berlangsung tanpa menyediakan alternatif pengganti prosedur lain (Sweeney, 2004). Perilaku ini pada awalnya di teliti oleh Rhode J (1978) menemukan bahwa 60% responden pernah melakukan premature sign off (PMSO) dengan alasan tekanan waktu anggaran, kurangnya kesadaran terkait pentingnya langkah audit, kurangnya memahami langkah audit, rasa malas dan bosan serta kurangnya pelatihan dan pengalaman. *Premature sign off* (PMSO) dapat secara langsung mengurangi kualitas audit karena prosedur audit yang tidak dilaksanakan sepenuhnya sehingga berdampak pada bukti yang kurang cukup untuk menyimpulkan sebuah opini dalam laporan keuangan (Istiqomah, 2017).

Perilaku DAB yang kedua adalah *replacing/altering of audit procedures*. *Replacing/altering of audit procedures* merupakan sebuah kondisi ketika auditor mengubah atau mengganti prosedur audit yang di nilai sulit dan memerlukan banyak waktu dalam proses pelaksanaan audit tanpa memperoleh otorisasi sebelumnya (Coram et al., 2008). Contoh dari perilaku tersebut yaitu mengubah prosedur audit yang telah di tetapkan seperti tidak menguji semua item dalam sample serta tidak melakukan review secara mendalam terhadap dokumen klien (Wibowo, 2015). Perilaku ini dapat secara langsung mengurangi kualitas audit karena mengganti prosedur audit secara sepihak dapat menyebabkan berkurangnya kecukupan dan ketepatan bukti audit sehingga meningkatkan tidak terdeteksinya risiko salah saji material maupun indikasi kecurangan (Otley, 1996) . Pada akhirnya, opini yang diberikan tidak menggambarkan kondisi laporan keuangan yang sebenarnya karena di dasarkan pada bukti yang lemah atau kurang akurat

Selain *premature sign off* dan *replacing of audit procedures*, bentuk perilaku *dysfunctional audit behaviour* yang ketiga yaitu *underreporting time*. *Underreporting time* merupakan tindakan auditor dengan melaporkan waktu audit lebih pendek dibandingkan dengan total anggaran waktu yang diberikan untuk menyelesaikan audit (Donnelly et al., 2003). Perilaku ini tidak langsung mempengaruhi kualitas audit, namun dapat menyebabkan kekeliruan dalam menentukan waktu penyelesaian audit pada tahun berikutnya, sehingga berakibat

pada auditor gagal dalam mengumpulkan bukti yang cukup pada pemeriksaan tahun berikutnya (Khan et al., 2013).

### **2.1.3 Internal Locus of Control (ILC)**

Konsep *Locus of control* pertama kali diperkenalkan oleh Rotter, (1966) sebagai keyakinan individu mengenai sejauh mana hasil (*reinforcement*) dipengaruhi oleh tindakan dirinya sendiri (*internal control*) atau oleh faktor diluar diri individu (*external control*) seperti keberuntungan, nasib atau kekuatan orang lain. Konsep ini dikembangkan untuk menilai perbedaan individu dalam cara mereka menafsirkan kendali atas peristiwa dalam hidup mereka. Ketika individu memandang bahwa mereka mampu mengendalikan situasi dalam hidupnya maka kecil kemungkinan bahwa peristiwa tersebut merupakan suatu ancaman atau pemicu stress (Gaol et al., 2017). Secara umum *locus of control* terbagi menjadi dua dimensi yaitu *internal locus of control* dan *eksternal locus of control*.

Dimensi pertama yaitu *internal locus of control*. *Internal locus of control* menggambarkan keyakinan individu bahwa dirinya memiliki kemampuan untuk mempengaruhi suatu hasil melalui tindakan serta kuputusan yang diambil (Gaol et al., 2017). Dengan demikian, individu dengan *internal locus of control* cenderung memandang bahwa keberhasilan maupun kegagalan merupakan konsekuensi dari dari usaha dan kontrol pribadi bukan dari faktor eksternal. Selain itu, individu dengan *internal locus of control* cenderung memiliki sikap proaktif karena mereka

meyakini mampu mengendalikan situasi yang terjadi pada lingkungannya (Robbins, 2012).

Dimensi yang kedua yaitu *external locus of control*. *External locus of control* merupakan gambaran individu yang cenderung memiliki sifat yang pasif dan lebih nyaman dengan kondisi yang terstruktur (Gaol et al., 2017). Selain itu, individu dengan *external locus of control* juga meyakini bahwa hasil yang dicapai lebih banyak di pengaruhi oleh faktor eksternal seperti keputusan atasan, tindakan rekan kerja, adanya peluang atau keberuntungan tertentu dibandingkan dengan kendali pribadi. *External locus of control* membuat auditor cenderung bergantung pada faktor lingkungan bahkan dalam beberapa kasus mampu mendorong mereka melakukan manipulasi dalam proses audit demi mencapai target kinerja individu (Donnelly et al., 2011)

#### **2.1.4 Job Stress (JS)**

Dalam kehidupan sehari-hari istilah *stress* sering digunakan untuk menggambarkan emosi atau perasaan seseorang. Hal tersebut merupakan fenomena yang kompleks yang melibatkan respon psikologis serta fisiologis dari individu (Lewis et.al, 2019). *Stress* adalah keadaan atau pengalaman yang dirasakan seseorang ketika tuntutan yang di hadapi dianggap melampaui atau melebihi kapasitasnya (Lewis, 2019).

Disisi lain, *job stress* (stress kerja) dapat dipahami sebagai keadaan psikologis yang dialami seseorang di tempat kerja yang memicu ketidaknyamanan,

ketidakpastian atau sesuatu yang dianggap sebagai ancaman (Chen, 2006). Stres kerja yang berlebihan dapat memicu seseorang untuk bertindak egois yang mementingkan pekerjaannya dibandingkan moralitas sehingga mendorong mereka untuk melakukan tindakan penyimpangan (Rustiarini, 2021).

Dalam sudut pandang auditing, auditor sangat rentan mengalami *job stress* (Rustiarini, 2021). *Job stress* meningkat ketika auditor dituntut untuk mengumpulkan bukti yang memadai dan menyelesaikan prosedur audit secara tepat waktu (Nikmatuniayah et al., 2024; Rustiarini, 2021). Auditor yang tidak mampu mengendalikan *job stress* dengan baik maka akan cenderung merespons sesuai stimulus atau kondisi yang ada di lingkungan kerjanya (Lewis, 2019). Tidak jarang auditor ikut terlibat dalam perilaku menyimpang termasuk *dysfunctional audit behaviour* ketika mengalami *job stress* selama melaksanakan audit (Nikmatuniayah et al., 2024; Rustiarini, 2021; van Hau et al., 2023).

### **2.1.5 Time Budget Pressure (TBP)**

*Time budget pressure* (TBP) merupakan estimasi waktu yang dialokasikan untuk melaksanakan tugas audit (Margheim, 2005). Di sisi lain, menurut Jemada M., (2013) *Time budget pressure* adalah kondisi ketika auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap penggunaan waktu sesuai dengan alokasi waktu yang telah ditetapkan atau adanya pembatasan waktu yang ketat selama proses pelaksanaan audit. *Time budget pressure* menjadi salah satu faktor yang sering kali mempengaruhi auditor dalam melaksanakan tugasnya. Tekanan ini muncul ketika

auditor dituntut untuk menyelesaikan seluruh program audit sesuai dengan alokasi waktu yang telah ditetapkan sehingga berpotensi menimbulkan konflik antara keterbatasan waktu dengan tuntutan kualitas audit (Rustiarini, 2021). Meskipun pedoman serta standar audit telah dikeluarkan guna menjaga kualitas audit, namun demikian program audit tetap terbatas pada waktu yang ditetapkan melalui anggaran waktu audit.

*Time budget pressure* mendorong auditor untuk melakukan perilaku yang dapat mengancam kualitas audit seperti *dysfunctional audit behaviour* dibandingkan dengan mengajukan penambahan waktu selama proses pelaksanaan audit (Dezoort & T.Lord, 1997; Otley & Pierce, 1996). Kondisi ini muncul karena auditor seringkali dihadapkan dengan anggaran waktu yang singkat dan sangat sulit dicapai, sehingga menimbulkan tingkat tekanan yang tinggi pada auditor. Tekanan tersebut pada akhirnya mendorong auditor untuk mencari jalan pintas dalam menyelesaikan program audit agar terlihat efisien dalam penggunaan waktu. (Liu et al., 2024).

Dengan adanya pembatasan waktu yang ketat maka auditor dituntut untuk menyelesaikan tugasnya dengan tepat waktu. Auditor yang tidak mampu menyelesaikan pekerjaan dengan tepat waktu cenderung akan dinilai buruk oleh atasan karena anggaran waktu yang diberikan merupakan salah satu ukuran dalam menilai kualitas kinerja auditor selama melaksanakan audit (Johari et al., 2022). Oleh sebab itu, sering kali *time budget pressure* menyebabkan *stress* pada

kalangan auditor dalam menjalankan program audit (Dezoort & T.Lord, 1997). Ketidaksesuaian antara waktu yang dianggarkan dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan keseluruhan program audit menyebabkan auditor hanya mampu menyelesaikan sebagian prosedur audit atau bahkan dapat mendorong auditor untuk melakukan *dysfunctional audit behaviour*.(Johari et al., 2022)

#### **2.1.6 Budaya Organisasi (BO)**

Budaya organisasi merujuk kepada seperangkat makna bersama yang diyakini oleh anggota organisasi dan berfungsi sebagai pembeda antara satu organisasi dengan organisasi lainnya ( Robbins, 2012). Makna bersama dalam budaya organisasi mengacu pada nilai, keyakinan dan norma yang dipahami serta dianut secara kolektif oleh anggota organisasi. Makna ini menjadi pedoman dalam berperilaku dan berinteraksi sehingga membentuk sebuah identitas yang membedakan suatu organisasi dengan organisasi lainnya. Budaya organisasi menunjukkan bagaimana anggota organisasi memandang karakteristik budaya dalam suatu organisasi. Dengan demikian meskipun individu dalam organisasi memiliki latar belakang atau posisi yang berbeda mereka cenderung menggambarkan budaya organisasi dengan pandangan yang relatif serupa ( Robbins, 2012).

Selain itu, menurut Robbins, (2012) budaya organisasi dapat dibedakan menjadi budaya yang kuat dan budaya yang lemah. Jika sebagian besar anggota organisasi memiliki pandangan yang sama mengenai visi, misi serta nilai nilai

organisasi maka dapat dikategorikan sebagai budaya yang kuat. Namun sebaliknya, jika sebagian besar anggota organisasi memiliki pendapat yang beragam terkait visi misi dan nilai organisasi maka dapat dikategorikan sebagai budaya yang lemah. Dalam budaya organisasi yang kuat, nilai nilai utama dijunjung tinggi dan diterima secara luas oleh seluruh anggota organisasi. Semakin banyak individu yang meyakini serta berkomitmen terhadap nilai tersebut maka semakin kuat budaya organisasi terbentuk dan semakin besar pengaruhnya terhadap perilaku anggota organisasi. Kondisi ini terjadi karena adanya tingkat keseragaman dan intensitas keyakinan yang tinggi sehingga menciptakan lingkungan dengan pengendalian perilaku yang kuat.

Salah satu dimensi penting dalam budaya organisasi adalah budaya etika organisasi yang menitikberatkan pada penerapan prinsip moral dan etika dalam setiap aktivitas organisasi (Shafer et al., 2013). Budaya etika organisasi menggambarkan bagaimana nilai nilai etis diwujudkan melalui mekanisme formal seperti kode etik dan sistem penghargaan maupun hukuman serta melalui mekanisme informal seperti keteladanan pemimpin dan norma sosial di lingkungan kerja (Treviño et al., 1998). Budaya organisasi yang kuat memiliki peran penting dalam membangun budaya etika pada lingkungan organisasi karena nilai yang disepakati bersama menjadi acuan bagi para anggota organisasi dalam membedakan perilaku etis dan tidak etis (Robbins, 2012; Treviño et al., 1998).

### 2.1.7 *Religiosity* (RL)

*Religiosity*/religiusitas mengacu kepada kepercayaan terhadap keberadaan tuhan serta diikuti dengan kesungguhan dalam menjalankan serta menaati ajaran ajaran agama (Schneider et al., 2011). Orang-orang yang beriman percaya sepenuhnya bahwa tuhan maha mengetahui dan maha kuasa sehingga mereka mengekspresikan keyakinan ini melalui berbagai tindakan misalnya dengan salat lima waktu sehari atau dengan menghadiri gereja setiap minggu untuk memperoleh ketenangan dalam hidup (Liu et al., 2024). Namun aktivitas keagamaan tidak hanya terjadi ketika individu melakukan perilaku ritual seperti ibadah namun juga melakukan aktivitas lain yang didorong oleh kekuatan supranatural seperti bersikap jujur dan adil serta menghindari perilaku curang (Hasdi Suryadi, 2025).

Agama berperan penting dalam mengurangi dan mencegah perilaku menyimpang seperti pencurian, vandalisme serta kecurangan (Sulistiyo & Ghozali, 2017). Hal ini disebabkan karena individu dengan tingkat religiusitas yang tinggi umumnya akan memiliki kemampuan pengendalian diri yang kuat karena mereka selalu merasa diawasi oleh tuhan. Keyakinan tersebut mendorong individu untuk menghindari sehingga cenderung menghindari perilaku yang bertentangan dengan nilai moral dan ajaran agama (Sulistiyo & Ghozali, 2017; Emerson & McKinney, 2010). Dengan demikian religiusitas tidak hanya berperan sebagai pedoman spiritual, namun juga sebagai mekanisme yang

membentuk dan mengarahkan perilaku seseorang agar tetap berada dalam etika dan moral yang benar.

Menurut Stark & Glock, (1968) religiusitas memiliki lima dimensi yaitu :

1. Dimensi ideologis, berkaitan dengan keyakinan terhadap ajaran dan kebenaran agama.
2. Dimensi ritualistik, berkaitan dengan keterlibatan dalam praktik agama seperti ibadah dan doa
3. Dimensi pengalaman, berkaitan dengan perasaan kedekatan spiritual dan pengalaman religious
4. Dimensi intelektual berkaitan dengan pemahaman terhadap ajaran agama
5. Dimensi konsekuensial, berkaitan dengan penerapan nilai nilai agama dalam kehidupan sehari hari.

Di sisi lain, Al-Khalifah, (1994) berpendapat bahwa *religiosity* memiliki dua dimensi utama yaitu:

1. Dimensi *belief* (keyakinan), gambaran kepercayaan dan keyakinan penuh individu terhadap Tuhan sebagai pencipta alam semesta dan satu satunya yang layak di sembah serta keyakinan terhadap malaikat-Nya, Kitab Kitab-Nya, para rasul-Nya, hari kiamat, dan kehidupan akhirat serta takdir. Perilaku, berkaitan dengan kehadiran di tempat ibadah atau kegiatan doa

2. Dimensi *conduct* (perilaku), pada dimensi ini menekankan terkait dengan sejauh mana dimensi dari kepercayaan/keyakinan tercermin dalam tindakan dan perilaku sehari-hari melalui ketaatan dan kepatuhan terhadap perintah Tuhan serta menjauhi larangan-Nya.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu**

No	Nama peneliti	Judul Penelitian	Hasil penelitian
1	Liu et al., (2024)	<i>The effects of situational and dispositional factors on audit quality threatening behaviour: exploring the moderating influence of religiosity</i>	Faktor situasional dalam penelitian ini yaitu: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Budaya etika organisasi berpengaruh negatif terhadap <i>audit quality treathening behaviour</i> (AQTB)</li> <li>- <i>Time budget pressure</i> berpengaruh positif terhadap AQTB</li> <li>- <i>Quality Control procedure</i> berpengaruh negatif terhadap AQTB</li> </ul> Sedangkan faktor diposisional yang digunakan dalam penelitian tersebut antara lain: <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Internal locus of control</i> berpengaruh negatif terhadap AQTB</li> <li>- <i>Professional commitmen</i> berpengaruh negatif terhadap AQTB</li> </ul> Selain itu penelitian ini juga menggunakan <i>religiosity</i> dalam memoderasi pengaruh antara faktor <i>situational</i> dan faktor disposisional terhadap AQTB. Hasilnya menunjukkan bahwa <i>religiosity</i> mampu memoderasi pengaruh faktor situasional terhadap AQTB kecuali pada faktor <i>quality control procedure</i> terhadap AQTB, <i>religiosity</i> tidak memoderasi pengaruh tersebut. Seain itu juga <i>religiosity</i> memoderasi semua pengaruh faktor diposisional terhadap AQTB.
2	Suryadi et al., (2025)	<i>The Effect of Religiosity and Professional Commitment on Audit Quality Reduction Behavior, Under-Reporting of Time and Audit Quality at the Financial Audit Agency of the</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Religiosity</i> (X1) berpengaruh terhadap <i>audit quality reduction behaviour</i>(Z1)</li> <li>- <i>Religiosity</i> tidak berpengaruh terhadap <i>underreporting time</i> (Z2)</li> </ul>

Disambung ke halaman berikutnya

No	Nama peneliti	Judul Penelitian	Hasil penelitian
		<i>Republic of Indonesia in Kalimantan</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Professional commitmen (X2)</i> berpengaruh terhadap <i>audit quality reduction behaviour (Z1)</i></li> <li>- <i>Professional commitmen</i> berpengaruh terhadap <i>underreporting time (Z2)</i></li> <li>- <i>Audit quality reduction behaviour</i> berpengaruh terhadap <i>audit quality</i></li> <li>- <i>Underreporting time</i> berpengaruh terhadap <i>audit quality</i></li> <li>- <i>Religiosity</i> berpengaruh terhadap <i>audit quality</i></li> <li>- <i>Professional commitmen</i> berpengaruh terhadap <i>audit quality</i></li> </ul>
3	Abbas & Hidayat, (2024)	<i>Determinan Factor On Behaviour Auditor Disfunction</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Locus of control</i> berpengaruh terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Time budget pressure</i> berpengaruh terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- Independensi tidak berpengaruh terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Gender</i> tidak berpengaruh terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> </ul>
4	Rustiarini, (2021)	<i>Job Stress among Auditor: Antecedents and Consequences to Dysfunctional Behavior</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Task complexity</i> berpengaruh (X1) positif dan signifikan terhadap <i>job stress (Z)</i></li> <li>- <i>Time budget pressure (X2)</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>job stress (Z)</i></li> <li>- <i>Task complexity</i> tidak berpengaruh terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Time budget pressure</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Job stress</i> berpengaruh positif terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Job stress</i> memediasi hubungan antara <i>task complexity</i> dengan <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Job stress</i> tidak memediasi hubungan antara <i>time budget pressure</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i>.</li> </ul>

Disambung ke halaman berikutnya

No	Nama peneliti	Judul Penelitian	Hasil penelitian
5	van Hau et al., (2023)	<i>Determining factors and the mediating effects of work stress to dysfunctional audit behaviors among Vietnamese auditors</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Time budget pressure (X1) berpengaruh terhadap reducing audit quality practice (Y1)</i></li> <li>- <i>Time budget pressure berpengaruh terhadap work stress (Z)</i></li> <li>- <i>Time budget pressure berpengaruh terhadap underreporting time (Y2)</i></li> <li>- <i>Workplace family conflict berpengaruh terhadap reducing audit quality practice (Y1)</i></li> <li>- <i>Workplace family conflict berpengaruh terhadap work stress (Z)</i></li> <li>- <i>Workplace family conflict berpengaruh terhadap underreporting time</i></li> <li>- <i>Role ambiguity berpengaruh terhadap reducing audit quality practice(Y1)</i></li> <li>- <i>Role ambiguity berpengaruh terhadap work stress (Z)</i></li> <li>- <i>Role ambiguity berpengaruh terhadap underreporting time (Y2)</i></li> <li>- <i>Work stress (Z) berpengaruh terhadap reducing audit quality practice (Y1)</i></li> <li>- <i>Work stress berpengaruh terhadap underreporting time (Y2)</i></li> <li>- <i>Work stress memediasi pengaruh time budget pressure terhadap reducing audit quality practice</i></li> <li>- <i>Work stress memediasi time budget pressure terhadap underreporting time</i></li> <li>- <i>Work stress memediasi workplace family conflict terhadap reducing audit quality practice</i></li> <li>- <i>Work stress memediasi workplace family conflict terhadap underreporting time</i></li> <li>- <i>Work stress memediasi role ambiguity terhadap reducing audit quality practice</i></li> <li>- <i>Work stress memediasi role ambiguity terhadap underreporting time</i></li> </ul>

*Disambung ke halaman berikutnya*

No	Nama peneliti	Judul Penelitian	Hasil penelitian
6	Achyarsyah & Sabilah, (2024)	<i>The Complexity of the Audit, Time Budget Pressure, Job Stress, and Dysfunctional Audit Behavior</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Audit complexity</i> tidak berpengaruh terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Time budget pressure</i> berpengaruh positif terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Job stress</i> berpengaruh positif terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Locus of control</i> tidak memoderasi <i>task complexity</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Locus of control</i> tidak memoderasi <i>time budget pressure</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>Locus of control</i> tidak memoderasi <i>job stress</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i>.</li> </ul>
7	Gaol et al., (2017)	<i>Time Budget Pressure, Auditor Locus Of Control And Reduced Audit Quality Behavior</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Time budget pressure</i> berpengaruh positif terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>External locus of control</i> tidak berpengaruh terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> <li>- <i>External locus of control</i> memoderasi <i>time budget pressure</i> terhadap <i>dysfunctional audit behaviour</i></li> </ul>

Sumber: berbagai jurnal dan artikel

### 2.3 Kerangka Konsep

Audit di pandang sebagai mekanisme penting dalam menegakkan akuntabilitas dan transparansi khususnya pada penggunaan anggaran yang diamanahkan oleh para stakeholder. Disamping itu, kegiatan audit sendiri tidak lepas dari peran auditor selaku aktor utama dalam melaksanakan audit. Auditor memegang peran penting dalam memberikan keyakinan memadai terhadap laporan keuangan. Layaknya auditor pada kantor akuntan publik, auditor BPK juga memegang peran yang tak kalah penting. Sebagai auditor eksternal pemerintah, auditor pada badan pemeriksa

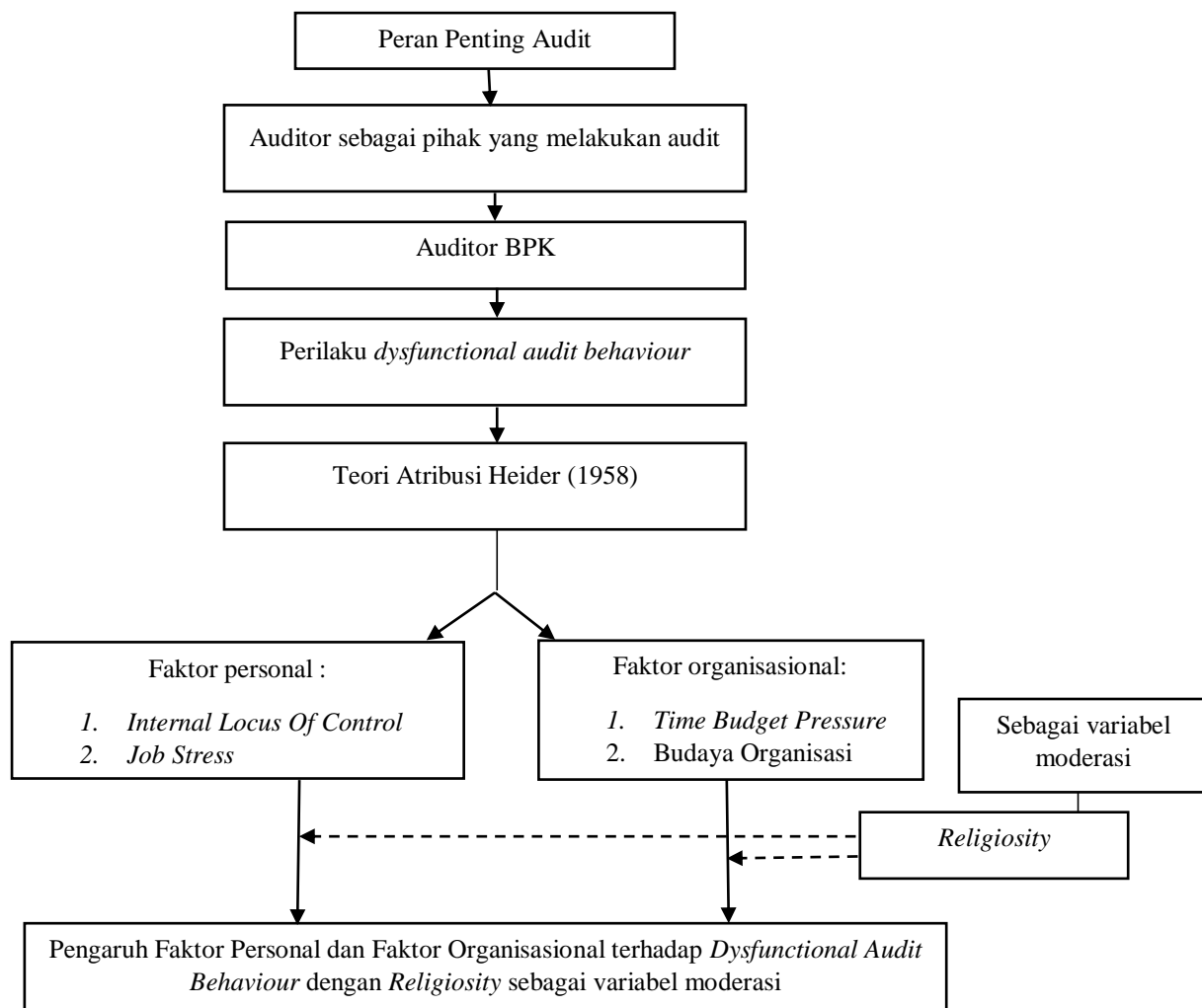
keuangan (BPK) memiliki tanggung jawab dalam melakukan pemeriksaan serta memberikan opini yang memadai terhadap laporan keuangan pusat dan daerah. Namun demikian, dalam melaksanakan tugasnya auditor selalu berhadapan dengan berbagai kondisi yang dapat mendorongnya melakukan perilaku *dysfunctional audit behaviour*. *Dysfunctional audit behaviour* merupakan perilaku tidak etis yang dilakukan oleh auditor selama melaksanakan proses audit yang tidak sesuai dengan ketentuan prosedur sehingga dapat mengancam kualitas audit baik secara langsung maupun tidak langsung.

Perilaku DAB dapat dipahami melalui teori atribusi. Dalam teori tersebut menjelaskan bahwa perilaku manusia dapat dipengaruhi oleh faktor internal yaitu dari individu itu sendiri, atau faktor eksternal yaitu dari lingkungan, keberuntungan atau kesempatan. *Internal Locus of control* sebagai salah satu faktor internal mampu mengurangi perilaku individu untuk melakukan DAB. Hal ini dikarenakan adanya keyakinan dari dalam diri individu bahwa mereka dapat mengendalikan peristiwa yang terjadi dalam hidupnya sehingga individu dengan *internal locus of control* akan mempertimbangkan kembali untuk melakukan perilaku DAB karena hal tersebut akan mempengaruhi kualitas hasil audit serta kredibilitas opini yang diberikan. Selain *internal locus of control*, *job stress* juga merupakan faktor internal yang diduga mampu mendorong auditor untuk melakukan DAB. *Job stress* merupakan perasaan yang dialami oleh individu di tempat kerja yang dapat memicu ketidaknyamanan. Perasaan ini terjadi ketika tekanan kerja yang tinggi sedangkan

auditor merasa hal tersebut tidak sesuai dengan kapasitasnya. Ketika dihadapkan pada situasi ini, auditor akan cenderung untuk melakukan perilaku DAB karena adanya tekanan serta keterbatasan sumber daya yang mendorong mereka untuk mengabaikan sebagian prosedur audit yang seharusnya dilakukan.

Selain faktor internal, adapun faktor eksternal yang mampu mendorong terjadi perilaku *dysfunctional audit behaviour* di kalangan auditor BPK yaitu *Time budget pressure* dan budaya organisasi. *Time budget pressure* merupakan estimasi waktu yang dialokasikan dalam melaksanakan audit. Ketika jumlah estimasi waktu yang di anggarkan tidak sesuai dengan rangkaian prosedur audit yang harus dilaksanakan selama melaksanakan audit maka akan mendorong auditor untuk melakukan perilaku DAB. Hal ini dikarenakan jumlah waktu yang di anggarkan tidak realistis sehingga auditor cenderung akan memotong sebagian prosedur audit untuk memenuhi tenggat waktu yang telah di tetapkan. Selain *time budget pressure* sebagai salah satu faktor eksternal yang dapat mempengaruhi perilaku DAB, budaya organisasi juga merupakan faktor eksternal yang dapat mengurangi terjadinya perilaku DAB. Budaya organisasi merupakan seperangkat nilai yang disepakati bersama, dijadikan panduan dalam melaksanakan aktivitas pekerjaan. Budaya organisasi yang mengedepankan nilai etika akan membentuk perilaku anggota organisasi yang memiliki moral yang tinggi sehingga cenderung akan menghindari perilaku tidak etis seperti *dysfunctional audit behaviour*.

Selain itu, *religiosity* dalam penelitian ini ditempatkan sebagai variabel yang diduga dapat memoderasi pengaruh antara faktor personal dan faktor organisasional terhadap perilaku DAB. *Religiosity* merupakan keyakinan individu terhadap keberadaan tuhan yang di wujudkan dengan mengikuti ritual keagamaan seperti beribadah, berdoa serta menjauhi larangannya. Individu yang memiliki tingkat *religiosity* yang tinggi cenderung menghindari perilaku menyimpang seperti pencurian, pergaulan bebas, maupun kecurangan, karena adanya keyakinan bahwa segala tindakan manusia selalu diawasi oleh Tuhan. Keyakinan tersebut menumbuhkan tanggung jawab moral dan memperkuat pengendalian diri sehingga individu lebih mampu menahan dorongan untuk melakukan perilaku tidak etis termasuk perilaku *dysfunctional audit behaviour*.



Gambar 2.1 Kerangka konsep

Sumber : Berbagai literatur

## **2.4 Pengembangan Hipotesis**

### **2.4.1 Pengaruh internal locus of control terhadap dysfunctional audit behaviour**

*Locus of control* merupakan keyakinan individu terkait sejauh mana hasil yang diterima dapat dipengaruhi oleh tindakan yang berasal dari dirinya sendiri (*internal control*) atau dari faktor diluar dirinya (*external control*) seperti keberuntungan, takdir, maupun pengaruh orang lain (Rotter, 1966). Locus of control memiliki dua dimensi utama yaitu *internal locus of control* dan *external locus of control*. Individu yang memiliki *internal locus of control* memiliki keyakinan bahwa peristiwa yang terjadi dalam hidupnya merupakan hasil dari tindakan serta keputusan yang diambil (Gaol et al., 2017). Berbeda halnya dengan individu yang memiliki *external locus of control* memiliki keyakinan bahwa peristiwa yang terjadi dalam hidup dipengaruhi oleh faktor eksternal dari dirinya seperti keberuntungan, peluang serta keputusan dari atasan (Liu et al., 2024). Individu dengan *external locus of control* cenderung menyukai pekerjaan yang rutin dan sederhana serta penuh dengan kontrol atasan, berbeda halnya dengan individu yang memiliki *internal locus of control* lebih menyukai pekerjaan menantang yang menuntut kompleksitas dan kreatifitas yang tinggi (Nikmatuniayah et al., 2024).

Berdasarkan teori atribusi oleh Heider (1958) mengemukakan bahwa individu cenderung mencari penyebab dari suatu peristiwa melalui atribusi internal ataupun

eksternal. *Internal locus of control* yang dapat di golongkan sebagai salah satu *internal forces* mampu membentuk perilaku individu yang berorientasi pada pencapaian tujuan sehingga individu dengan *internal locus of control* akan mencari informasi dan alternatif yang diyakini mampu memperoleh hasil yang menguntungkan untuk mencapai kinerja sesuai harapan mereka (Gaol et al., 2017). Hal tersebut sejalan dengan argumen yang dikemukakan oleh Liu et al., (2024) bahwa auditor dengan *internal locus of control* cenderung mengatribusikan hasil kinerjanya pada faktor internal sehingga memiliki dorongan moral dan profesional untuk menghindari perilaku yang tidak etis seperti *dysfunctional audit behaviour*.

Penelitian yang dilakukan oleh Liu et al., (2024) menunjukkan bahwa auditor dengan *internal locus of control* memiliki kecenderungan untuk menghindari perilaku *dysfunctional audit behaviour*. Hal ini disebabkan individu dengan *internal locus of control* umumnya memiliki sikap yang proaktif dan bertanggung jawab terhadap hasil pekerjaannya, sehingga mereka meyakini bahwa setiap tindakan yang dilakukan akan berpengaruh langsung terhadap kualitas pekerjaan (Nadi, 2020). Berdasarkan hal tersebut penulis mengajukan hipotesis :

H<sub>1</sub>: *Internal Locus of Control* berpengaruh signifikan dan negatif terhadap *Dysfunctional audit behaviour*.

#### **2.4.2 Pagaruh job stress terhadap dysfunctional audit behaviour**

*Job stress* merupakan perasaan psikologis yang dihadapi oleh individu di lingkungan kerja yang dapat memicu perasaan tidak nyaman atau bahkan sesuatu

yang di anggap ancaman (Chen, 2006). *Job stress* muncul ketika individu memandang bahwa tuntutan pekerjaan melebihi kapasitas atau kemampuannya. Auditor yang mengalami tekanan kerja yang tinggi akan semakin besar kemungkinannya untuk terlibat dalam perilaku negatif (Rustiarini, 2021; Phillips-Wren & Adya, 2020). Kondisi ini disebabkan karena auditor sering kali dihadapkan pada kondisi yang menuntut mereka untuk mengumpulkan bukti yang memadai namun dalam waktu yang relatif singkat (Nikmatuniayah et al., 2024; Rustiarini, 2021).

Berdasarkan perspektif dari teori atribusi, *job stress* dapat dipandang sebagai stimulus internal individu sebagai respon terhadap kondisi lingkungan seperti tekanan kerja yang tinggi. *Job stress* tersebut mampu mempengaruhi pembentukan perilaku individu termasuk auditor dalam menjalankan tugasnya. Auditor yang mengalami *job stress* cenderung bertindak egois dengan mementingkan kepentingan pribadi dibandingkan kepentingan organisasi, sehingga memicu mereka untuk bertindak secara pragmatis dan berorientasi pada penyelesaian tugas bahkan dengan cara yang menyimpang dari standar profesional seperti melakukan *premature sign off* (van Hau et al., 2023; Rustiarini, 2021).

Berdasarkan penelitian dari Nikmatuniayah et al., (2024); Rustiarini, (2021); van Hau et al., (2023) menemukan bahwa *job stress* berpengaruh positif terhadap kecenderungan perilaku DAB pada kalangan auditor. Hal ini menandakan bahwa semakin tinggi stress kerja yang di alami oleh auditor maka semakin besar

kecenderungan auditor untuk melakukan perilaku *Dysfunctional audit behaviour*.

Maka berdasarkan hal tersebut penulis mengajukan hipotesis:

H<sub>2</sub>: *Job Stress* berpengaruh signifikan dan positif terhadap *dysfunctional audit behaviour*

#### **2.4.3 Pengaruh time budget pressure terhadap dysfunctional audit behaviour**

*Time Budget Pressure* merupakan jumlah waktu yang dialokasikan ketika melaksanakan audit (Margheim et al., 2005). Waktu yang dianggarkan untuk melaksanakan keseluruhan rangkaian prosedur audit merupakan hal yang penting dalam menentukan efektivitas pelaksanaan audit, efisiensi penggunaan sumber daya serta kualitas hasil audit. Anggaran waktu yang realistik memungkinkan auditor dalam melaksanakan keseluruhan prosedur audit sesuai dengan standar yang telah ditetapkan, namun sebaliknya, ketika waktu yang dianggarkan tidak sesuai dengan serangkaian prosedur yang harus dilaksanakan maka akan memunculkan tekanan yang berpotensi mendorong auditor untuk melakukan penyimpangan agar memenuhi waktu yang telah ditetapkan (Gaol et al., 2017).

Jika dilihat berdasarkan teori atribusi, *time budget pressure* dipandang sebagai faktor eksternal yang dapat mempengaruhi kecenderungan auditor melakukan tindakan *dysfunctional audit behaviour*. Auditor yang menghadapi keterbatasan waktu dalam melaksanakan audit cenderung melakukan atribusi eksternal seperti kondisi organisasi atau tuntutan pekerjaan. Hal tersebut akan mendorong auditor

untuk melakukan tindakan *dysfunctional audit behaviour* karena rasa tanggung jawab terhadap kualitas audit menurun (Liu et al., 2024)

Penelitian dari Gaol et al., (2017) Liu et al., (2024) Abbas & Hidayat, (2024) menunjukkan bahwa *time budget pressure* berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional audit behaviour*. Ketika auditor tidak mampu dalam mengalokasikan waktunya secara tepat, maka perilaku *dysfunctional audit* dilakukan untuk memenuhi tenggat waktu yang telah ditetapkan (Liu et al., 2024). Maka hal tersebut menandakan bahwa semakin tinggi tekanan anggaran waktu dalam melaksanakan audit maka semakin besar kemungkinan auditor untuk melakukan perilaku *dysfunctional audit behaviour*. Maka berdasarkan hal tersebut penulis mengajukan hipotesis :

H<sub>3</sub>: *Time budget pressure* berpengaruh signifikan dan positif terhadap *dysfunctional audit behaviour*

#### **2.4.4 Pengaruh budaya organisasi terhadap dysfunctional audit behaviour**

Budaya organisasi merupakan seperangkat makna atau nilai yang disepakati bersama oleh seluruh anggota organisasi yang berperan sebagai pembeda antara satu organisasi dengan organisasi lainnya (Stephen P. Robbins, 2012). Budaya organisasi mencakup nilai-nilai, kebiasaan, filosofi, serta keyakinan yang dijadikan pedoman oleh para anggota organisasi (Liu et al., 2024). Selain itu budaya organisasi yang mengedepankan nilai etika merupakan bagian dari budaya organisasi yang menggambarkan adanya hubungan antara mekanisme formal

seperti kode etik dengan mekanisme informal yang dapat berpotensi mendorong perilaku etis atau tidak etis anggota organisasi (Shafer et al., 2013).

Menurut teori atribusi oleh Heider, (1958) menjelaskan bahwa perilaku seseorang dipengaruhi oleh bagaimana individu mengatribusikan penyebab dari peristiwa atau dorongan perilaku, apakah berasal dari faktor internal atau faktor eksternal. Budaya organisasi yang berlandaskan etika dapat bertindak sebagai *eksternal forces* yang menjadi acuan bagi individu dalam menilai situasi kerja sehingga menjadi panduan dalam berperilaku. Individu akan cenderung menyesuaikan perilakunya dengan kondisi atau lingkungan di sekitarnya yang pada akhirnya mempengaruhi cara individu tersebut dalam mengambil keputusan (Zahra et al., 2020).

Penelitian dari Komalasari et al., (2019) dan Liu et al., (2024) menemukan bahwa budaya organisasi yang mengedepankan nilai etika berpengaruh negatif terhadap kecenderungan perilaku menyimpang yang dapat mengancam kualitas audit. Auditor yang bekerja dengan lingkungan yang mengedepankan nilai etika mampu menekan dampak negatif dari tekanan kerja (Dezoort & T.Lord, 1997). Lingkungan tersebut menumbuhkan rasa tanggung jawab moral dan sosial pada auditor sehingga mereka lebih berhati-hati dalam melaksanakan tugasnya dan cenderung menghindari perilaku menyimpang seperti *dysfunctional audit behaviour*. Maka berdasarkan hal tersebut penulis mengajukan hipotesis :

H<sub>4</sub>: Budaya organisasi berpengaruh signifikan dan negatif terhadap *dysfunctional audit behaviour*

#### **2.4.5 Peran religiosity dalam memoderasi pengaruh internal locus of control terhadap dysfunctional audit behaviour**

*Religiosity* merupakan keyakinan individu terhadap keberadaan tuhan yang kemudian direfleksikan dengan mengikuti ritual keagamaan seperti beribadah dan berdoa (Schneider et al., 2011). Agama memberikan seperangkat nilai dan keyakinan yang sistematis dalam membimbing perilaku individu, mengenali masalah serta memberikan dukungan emosional dan spiritual (Delener, 1994). Tidak hanya itu, agama juga berfungsi sebagai pengendali langsung dan pengaruh yang dapat menimbulkan rasa takut untuk berbuat salah sehingga hal ini mampu mengubah perilaku individu agar lebih patuh dalam bekerja (Levin et al., 1996). *Internal locus control* yang merupakan keyakinan individu bahwa peristiwa yang terjadi dalam hidupnya merupakan konsekuensi dari keputusan yang telah diambil (Gaol et al., 2017). Individu dengan *internal locus of control* cenderung menghubungkan keberhasilan serta kegagalan dengan usaha serta keputusan pribadi sehingga hal tersebut membuat mereka melihat dirinya sebagai aktor utama dalam menentukan nasibnya sendiri (Liu et al., 2024).

Individu dengan *internal locus of control* dan diikuti dengan *religious* yang kuat cenderung akan menghindari perilaku penyimpangan seperti *dysfunctional audit behaviour* (Liu et al., 2024). Hal ini dikarenakan auditor memiliki keyakinan

bahwa setiap tindakan dan keputusan yang diambil dapat mempengaruhi situasi yang dihadapi serta dorongan untuk bertindak etis muncul dari keyakinan religius yang dimiliki (Omer et al., 2018) Auditor dengan *religiosity* yang tinggi akan mempersepsikan tanggung jawab moral tidak hanya kepada organisasi tetapi juga kepada nilai spiritual sehingga semakin memperkuat pengaruh *internal locus of control* dalam menekan perilaku *dysfunctional audit behaviour*. Maka berdasarkan hal tersebut penulis mengajukan hipotesis:

H<sub>5</sub>: *Religiosity* memperkuat pengaruh *Internal Locus of Control* terhadap *Dysfunctional Audit Behaviour*

#### **2.4.6 Peran *religiosity* dalam memoderasi pengaruh *job stress* terhadap *dysfunctional audit behaviour***

*Stress* merupakan keadaan atau pengalaman yang dirasakan seseorang ketika tuntutan yang di hadapi dianggap melampaui atau melebihi kapasitasnya (Lewis, 2019). Sedangkan *job stress* (stress kerja) merupakan keadaan psikologis yang dialami seseorang di tempat kerja yang dapat menyebabkan ketidaknyamanan. (Chen, 2006). *Job stress* sering kali terjadi dikalangan auditor yang dapat disebabkan oleh beberapa faktor seperti adanya tuntutan untuk menyelesaikan program audit dalam waktu yang singkat maupun tingginya kompleksitas penugasan (Rustiarini, 2021). Auditor yang mengalami *job stress* cenderung merasakan adanya tekanan psikologis akibat tingginya beban kerja sehingga kondisi tersebut dapat menurunkan kemampuan auditor untuk tetap berfikir rasional

dan etis. Kondisi tersebut pada akhirnya mampu mendorong auditor untuk melakukan perilaku *dysfunctional audit behaviour* seperti *premature sign off* ataupun *underreporting time* (Rustiarini, 2021; van Hau et al., 2023; Nikmatuniayah et al., 2024).

Namun demikian, *religiosity* memegang peran penting dalam memandu perilaku individu. Auditor dengan tingkat religius yang tinggi cenderung memiliki sistem moral dan etika yang kuat sehingga lebih mampu dalam mengendalikan diri meski mengalami kondisi beban kerja yang berat. Hal tersebut dibuktikan pada penelitian yang dilakukan oleh Said et al., (2018) menemukan bahwa *religiosity* memiliki pengaruh negatif terhadap kecenderungan individu melakukan tindakan kecurangan, semakin tinggi tingkat *religious* individu maka semakin kecil kemungkinannya untuk melakukan tindakan kecurangan. Dengan demikian, *religiosity* menjadi perisai yang dapat mencegah individu untuk melakukan perilaku menyimpang meski menghadapi stress kerja yang tinggi. Berdasarkan hal tersebut penulis mengajukan hipotesis:

H<sub>6</sub>: *Religiosity* memperlemah pengaruh *job stress* terhadap *dysfunctional audit behaviour*

#### **2.4.7 Peran *religiosity* dalam memoderasi pengaruh *time budget pressure* terhadap *dysfunctional audit behaviour***

*Religiosity* yang merupakan keyainan individu terhadap keberadaan tuhan diduga mampu memoderasi pengaruh antara *time budget pressure* terhadap

*dysfunctional audit behaviour* (Liu et al., 2024). *Time budget pressure* merupakan jumlah waktu yang dianggarkan untuk menyelesaikan setiap rangkaian prosedur audit (Margheim et al., 2005). Anggaran waktu untuk menyelesaikan audit juga merupakan salah satu tolok ukur dalam memperkirakan biaya audit, mengalokasikan sumber daya serta mengevaluasi kinerja auditor (Gaol et al., 2017). Anggaran waktu audit biasanya di dasarkan pada jenis serta luasnya prosedur audit yang harus dilakukan, sehingga ketika biaya audit lebih rendah maka menimbulkan adanya ketegangan antara efisiensi biaya dengan kualitas audit (Liu et al., 2024). Apabila ketegangan tersebut tercermin dalam pengetatan anggaran waktu maka auditor akan bekerja di bawah tekanan untuk menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan waktu yang telah ditetapkan. Kondisi ini pada akhirnya dapat mempengaruhi independensi auditor dalam melaksanakan audit sesuai dengan standar yang berlaku sehingga sering kali mendorong auditor untuk melakukan tindakan *dysfunctional audit behaviour* seperti *premature sign off* (van Hau et al., 2023).

Namun demikian ketika auditor dihadapkan pada kondisi tekanan waktu yang tinggi, tingkat religiusitas mampu memperlemah kecenderungan untuk melakukan tindakan penyimpangan (Liu et al., 2024). Hal ini dikarenakan individu yang menjunjung tinggi nilai nilai agama serta berusaha menaati perintah tuhan akan memandang pekerjaan yang dilakukan merupakan bagian dari ibadah sehingga mereka akan melakukan pekerjaan tersebut dengan sebaik mungkin meski berada

dalam kondisi yang dapat mendorong mereka untuk melakukan tindakan yang dilarang oleh agamanya (Barhem et al., 2009). Dengan demikian, *religiosity* berperan sebagai penghalang yang mampu mencegah individu untuk terlibat dalam perilaku menyimpang. Berdasarkan hal tersebut maka penulis mengajukan hipotesis:

H<sub>7</sub>: *Religiosity* memperlemah pengaruh *Time Budget Pressure* terhadap *Dysfunctional Audit Behaviour*.

#### **2.4.8 Peran religiosity dalam memoderasi pengaruh budaya organisasi terhadap dysfunctional audit behaviour**

Organisasi yang mengedepankan budaya etika tinggi yang mendorong integritas, akuntabilitas dan kejujuran serta memberikan teladan yang baik bagi para anggota organisasi mampu menekan kecenderungan terjadinya perilaku menyimpang (Liu et al., 2024). Disamping itu religiusitas yang tercermin pada keyakinan seseorang terhadap nilai moral dan prinsip etika berdasarkan agama yang dianut. Pada organisasi yang mengedepankan nilai etika, auditor dengan religiusitas yang tinggi akan menemukan kesesuaian antara nilai nilai moral organisasi dengan prinsip keagamaannya (Omer et al., 2018).

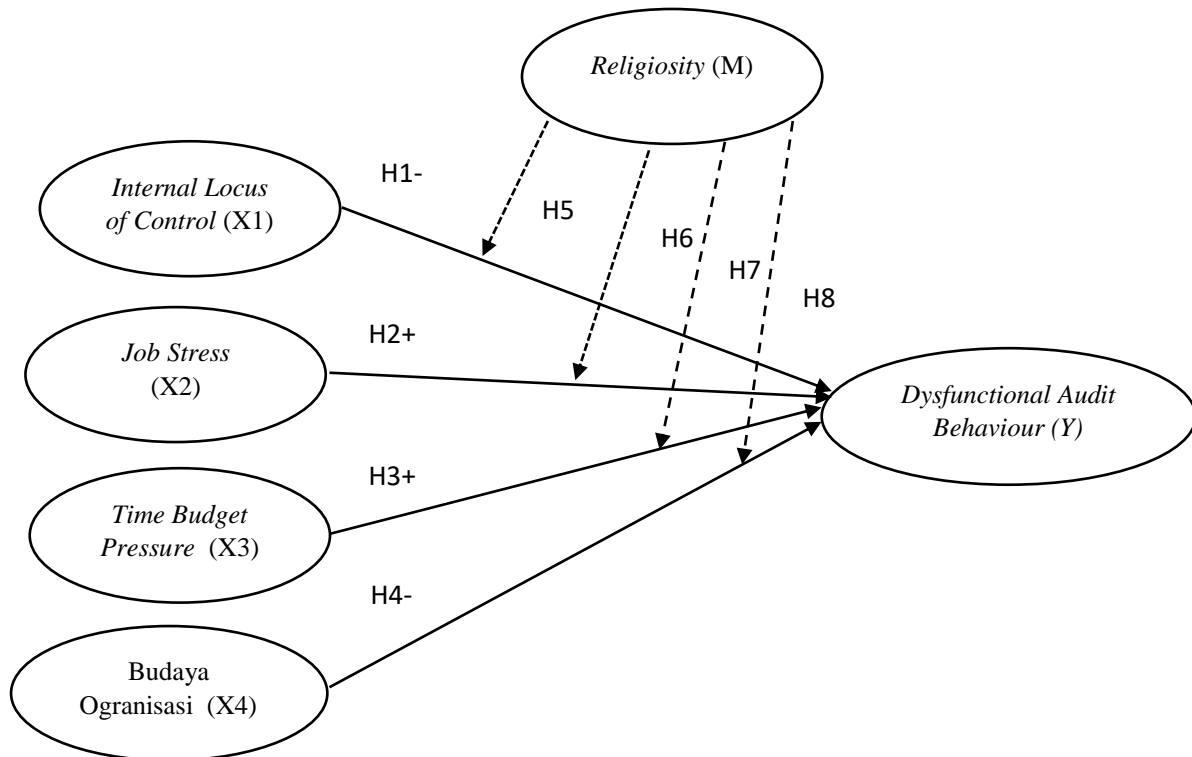
Dengan demikian, religiositas dapat di pandang sebagai variabel yang memperkuat hubungan antara budaya organisasi dengan *dysfunctional audit behaviour*. Hal ini disebabkan karena adanya kesesuaian antara nilai religius individu dengan standar etika yang diterapkan dalam organisasi. Ketika auditor

memandang bahwa kepatuhan terhadap etika merupakan cerminan dari pengamalan ajaran agamanya, maka komitmen auditor terhadap perilaku etis semakin kuat (Liu et al., 2024). Selain itu, auditor dengan religius dan moral yang kuat akan membuat keputusan berdasarkan prinsip tersebut bahkan ketika berada dalam kondisi yang dapat mendorongnya melakukan perilaku *dysfunctional audit behaviour* (Gaol et al., 2017; Omer et al., 2018). Maka dengan berlandaskan hal tersebut, penulis mengajukan hipotesis:

H<sub>8</sub>: *Religiosity* memperkuat hubungan budaya organisasi terhadap *dysfunctional audit behaviour*.

## 2.5 Model Penelitian

Berdasarkan hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya, maka model penelitian yang dapat diajukan adalah sebagai berikut:



Gambar 2.2. Model penelitian

Sumber: Berbagai jurnal dan artikel

## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### 3.1. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Definisi operasional merupakan penjabaran terkait penjelasan setiap variabel berdasarkan perspektif peneliti yang didasarkan pada pemahaman terkait teori teori yang telah dipahami (Nasir et al., 2023). Tujuan dari definisi operasional yaitu untuk menentukan instrument alat ukur yang dipergunakan dalam penelitian (Pasaribu et.al., 2022). Dalam penelitian ini terdapat tiga jenis variabel yaitu variabel independen, variabel moderasi dan variabel dependen. Variabel independen yaitu *internal locus of control* ( $x_1$ ), *job stress* ( $x_2$ ), *time budget pressure* ( $x_3$ ) dan budaya organisasi ( $x_4$ ). variabel moderasi yaitu *religiosity* (M). Variabel dependen yaitu *dysfunctional audit behaviour*(y).

##### 3.1.1 *Dysfunctional Audit Behaviour* (y)

*Dysfunctional audit behaviour* merupakan perilaku menyimpang yang dilakukan oleh auditor yang tidak sesuai dengan prosedur dan standar yang telah ditetapkan sehingga berpotensi mengancam kualitas hasil audit. Perilaku ini dapat dilakukan oleh auditor secara sengaja maupun tidak sengaja yang merupakan reaksi dari berbagai kondisi seperti tekanan pekerjaan, stress kerja atau lingkungan kerja. *Dysfunctional audit behaviour* akan diukur dengan menggunakan indikator dan instrumen yang dikembangkan oleh Donnelly et al., (2003) antara lain:

1. *Premature sign off*

*Premature sign off* merupakan tindakan yang dilakukan oleh auditor dengan melakukan penyelesaian audit terlalu dini tanpa menyelesaikan keseluruhan prosedur audit.

2. *Altering/replacing audit procedure*

*Altering/replacing audit procedure* merupakan tindakan dengan mengganti, menubah atau menyederhanakan proseduer audit dengan prosedur lain tanpa melalui proses pertimbangan yang memadai.

3. *Underreporting time*

*Underreporting time* merupakan perilaku yang dilakukan oleh auditor dengan melaporkan waktu penyelesaian audit lebih pendek dari total waktu yang di anggarkan untuk menyelesaikan seluruh prosedur audit agar terlihat lebih efisien.

### **3.1.2 *Internal Locus of Control (x<sub>1</sub>)***

*Locus of control* merupakan karteristik individu yang mencerminkan tingkat keyakinan seseorang terhadap faktor yang dapat mempengaruhi kegagalan atau keberhasilan dalam hidupnya. *Locus of Control* terbagi menjadi dua yaitu *Internal Locus of control* dan *external locus of control*. *Internal locus of control* merupakan keyakinan individu bahwa hasil peristiwa dalam hidupnya merupakan konsekuensi dari tindakan serta keputusan yang telah diambil bukan berasal dari faktor eksternal seperti keberuntungan ataupun nasib sedangkan *external locus of control* merupakan keyakinan individu bahwa keberhasilan atau kegagalan yang

dialaminya disebabkan oleh faktor eksternal seperti keberuntungan atau nasib. Variabel ini akan diukur dengan menggunakan item pernyataan yang dikembangkan oleh Spector, (1988). Pernyataan tersebut juga diadaptasi dalam beberapa penelitian yang meneliti variabel serupa seperti pada penelitian Liu et al., (2024), Herliza & Setiawan, (2019), serta Hartanto, (2018) dengan melakukan beberapa penyesuaian. Adapun indikator yang digunakan antara lain:

1. Tanggung jawab pribadi atas hasil kerja

Mengacu kepada keyakinan individu bahwa keberhasilan atau kegagalan pada hasil kerja bergantung pada usaha sendiri

2. Inisiatif

Mengacu kepada keaktifan individu dalam mencari informasi dan solusi dalam menemukan jalan keluar atas masalah yang dihadapi

3. Keyakinan memiliki pengaruh di lingkungan kerja

Gambaran bahwa individu memiliki kendali atas situasi di lingkungan kerja

4. Kerja keras

Menggambarkan kepercayaan individu bahwa keberhasilan dalam pekerjaan tergantung pada usaha yang dilakukan

5. Persepsi terhadap penghargaan

Mengacu pada sudut pandang individu bahwa penghargaan yang diperoleh merupakan hasil dari kinerja yang baik.

Variabel ini menggunakan skala likert 5 poin mulai dari poin 1 (sangat tidak setuju) sampai poin 5 (sangat setuju).

### **3.1.3 Job Stress ( $x_2$ )**

*Job stress* dapat diartikan sebagai ketegangan psikologis yang dirasakan oleh individu yang muncul akibat ketidakseimbangan antara tuntutan pekerjaan dengan kemampuan individu untuk memenuhinya. *Job stress* diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Amiruddin, (2019) yang juga diadaptasi dalam penelitian Rustiarini, (2021) dan van Hau et al., (2023) antara lain :

1. Ketidakmampuan dalam menghadapi pekerjaan  
Menggambarkan kondisi yang dihadapi oleh auditor ketika mereka merasa tidak mampu dalam menyelesaikan tugas sesuai dengan perintah yang ditetapkan.
2. Depresi karena beban kerja  
Menunjukkan kondisi psikologis yang muncul akibat tekanan kerja maupun tanggung jawab yang melebihi kapasitas individu.
3. Kesulitan dalam mengendalikan emosi  
Menggambarkan ketidakstabilan emosional yang dialami oleh individu karena beban kerja yang berlebihan.
4. Sulit konsentrasi dalam pekerjaan  
Menunjukkan penurunan fokus dalam menyelesaikan tugas dan pekerjaannya sebagai seorang auditor.
5. Tekanan di tempat kerja

Menggambarkan persepsi individu terhadap kondisi lingkungan di tempat kerja.

Variabel ini diukur dengan skala likert 5 poin dengan poin 1 (sangat tidak setuju) sampai poin 5 (sangat setuju).

### **3.1.4 *Time Budget Pressure (x<sub>3</sub>)***

*Time budget pressure* dipandang sebagai tekanan yang dihadapi oleh auditor ketika alokasi waktu yang di anggarkan untuk melaksanakan audit tidak sebanding dengan keseluruhan prosedur audit yang harus di selesaikan. Tekanan ini sering kali muncul karena tuntutan keterbatasan sumber daya, efisiensi biaya maupun target penyelesaian audit yang ketat. Variabel ini di ukur dengan menggunakan lima instrumen dari Amiruddin, (2019) yang kemudian diadaptasi dalam penelitian Rustiarini, (2021) dengan melakukan beberapa penyesuaian. Indikator tersebut antara lain:

1. Keterbatasan waktu

Meggambarkan kondisi ketika auditor harus menyelesaikan pemeriksaan dalam waktu yang relatif singkat dibandingkan dengan serangkaian prosedur yang harus dilakukan.

2. Mengurangi beban pekerjaan

Menunjukkan tindakan auditor yang berusaha menyesuaikan jumlah pekerjaan dengan waktu tersedia.

3. Menyesuaikan waktu kerja

Menunjukkan tindakan auditor melakukan penyesuaian terhadap jadwal kerja dengan tujuan agar memenuhi tenggat waktu audit.

4. Meminta penambahan waktu

Menggambarkan inisiatif auditor dengan mengajukan perpanjangan waktu selama pelaksanaan audit karena menilai bahwa waktu yang diberikan tidak cukup untuk menyelesaikan keseluruhan rangkaian prosedur audit.

5. Tidak melaporkan waktu kerja yang sebenarnya

Menggambarkan perilaku auditor yang tidak melaporkan waktu kerja yang sebenarnya digunakan dalam menyelesaikan keseluruhan prosedur audit karena keterbatasan waktu yang diberikan sehingga menyebabkan auditor harus menyelesaikan pekerjaannya diluar jam kerja yang telah di tetapkan

Variabel ini diukur dengan skala likert 5 poin dengan poin 1 (sangat tidak setuju) sampai poin 5 (sangat setuju).

### **3.1.5 Budaya Organisasi ( $x_4$ )**

Budaya organisasi mencerminkan sistem nilai, norma dan keyakinan yang dianut bersama oleh seluruh anggota organisasi. Pada penelitian ini, budaya organisasi akan di pahami sebagai budaya yang mengedepankan nilai dan moral sehingga mengarahkan perilaku individu agar selaras dengan etika professional. Variabel ini akan diukur dengan 8 indikator yang dikembangkan oleh Treviño et

al., (998) yang kemudian diadaptasi pada penelitian Liu et al., (2024) dengan melakukan beberapa penyesuaian:

1. Keteladanan pimpinan

Merupakan persepsi auditor terhadap pemimpin organisasi yang berperan sebagai *role model* dalam mencerminkan budaya etika organisasi.

2. Sosialisasi kode etik

Merupakan kegiatan yang dilakukan oleh organisasi dengan menyampaikan atau mengkomunikasikan kode etik kepada seluruh anggota organisasi

3. Sanksi

Dalam hal ini difokuskan pada sejauh mana sanksi ditegakkan bagi para pelanggar kode etik.

4. Penghargaan terhadap perilaku etis

Merupakan pencapaian yang diperoleh individu ketika mereka mampu bekerja dengan menegakkan nilai etika yang tinggi.

5. Budaya etis sebagai norma organisasi

Merujuk kepada budaya etis yang telah di sepakati bersama dijadikan sebagai norma yang melekat pada organisasi.

### **3.1.6 Religiosity (M)**

*Religiosity* merupakan tingkat keyakinan dan ketaatan individu terhadap ajaran agama yang dianutnya yang tercermin melalui pemahaman, kepercayaan

dan praktik dalam kehidupan sehari-hari. Individu dengan tingkat religius yang tinggi cenderung memiliki keyakinan bahwa perilaku etis merupakan perwujudan dari nilai agama sehingga membentuk sikap yang dapat mengarahkan individu untuk menghindari perilaku menyimpang. Variabel *religiosity* akan diukur dengan dimensi yang dikembangkan oleh Al-Khalifah, (1994) yang kemudian diadaptasi dalam penelitian Said et al., (2018) dan Hasdi Suryadi, (2025) dengan melakukan beberapa penyesuaian terhadap keberagaman agama:

1. *Belief* (Kepercayaan)

*Belief* mengacu kepada sejauh mana individu meyakini kebenaran ajaran agama yang dianutnya seperti keyakinan akan keberadaan tuhan,

2. *Conduct* (perilaku)

*Conduct* mengacu kepada tingkat komitmen individu dalam melaksanakan perintah dianjurkan oleh agamanya serta menjauhi laranganNya yang merupakan cerminan sejauh mana keyakinan agama yang dianut mampu mempengaruhi tingkah laku individu.

### **3.2. Populasi dan Sampel**

#### **3.2.1 Populasi**

Populasi merupakan generalisasi objek atau subjek yang ditetapkan oleh peneliti dengan memiliki sebuah sifat maupun karakteristik tertentu yang telah peneliti tetapkan dengan tujuan untuk di pelajari yang pada akhirnya akan ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2019). Dalam penelitian ini, yang dipilih sebagai

populasi adalah seluruh auditor BPK RI perwakilan Provinsi Kalimantan Timur yang berjumlah 88 orang.

### **3.2. 2 Sampel**

Sampel merupakan sebagian dari sejumlah individu, objek, atau data dan karakteristik yang diambil dari populasi (Sugiyono, 2019). Dalam penelitian ini teknik sampel yang digunakan adalah sensus atau sampling total. Sensus atau sampling total merupakan sebuah teknik pengambilan sample yang seluruh anggota dalam populasi dijadikan sample, hal ini dikarenakan jumlah populasi dalam penelitian ini berada di bawah 100 (Sugiyono, 2019).

## **3.3. Jenis dan Sumber Data**

### **3.3. 1 Jenis Data**

Dalam penelitian ini, jenis data yang digunakan adalah data kualitatif yang dikuantitatifkan. Hal ini dilakukan agar data tersebut dapat dihitung dan dianalisis sehingga membantu dalam menarik sebuah kesimpulan.

### **3.3. 2 Sumber Data**

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer, yang diambil langsung dari objek penelitian. Dalam penelitian ini, sumber data diperoleh melalui kuesioner yang diberikan kepada responden yaitu auditor pada BPK RI perwakilan Kalimantan Timur. Data primer dalam penelitian ini berupa sudut pandang responden terkait *Internal Locus of Control* ( $x_1$ ), *Job Stress* ( $x_2$ ), *Time Budget Pressure* ( $x_3$ ), Budaya organisasi ( $x_4$ ), *Religiosity* (M), dan *Dysfunctional Audit Behaviour* (y).

### **3.4. Metode Pengumpulan Data**

Penelitian ini menggunakan kuesioner sebagai metode untuk mengumpulkan data. Kuesioner berisi pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden agar menjawab pertanyaan atau pernyataan tersebut. Instrumen ini menggunakan skala likert 5 poin, yaitu dengan poin terendah yaitu poin 1 “sangat tidak setuju” dan skor tertinggi yaitu poin 5 “sangat setuju”.

### **3.5. Alat Analisis Data**

Penelitian ini menggunakan alat bantu analisis statistik dengan menggunakan SmartPLS 4.0. Adapun beberapa kelebihan dalam menggunakan Smart PLS 4.0 adalah sebagai berikut (Willy, 2015):

1. Smart PLS dapat memodelkan model yang kompleks dengan banyak variabel independen dan variabel dependen.
2. Menghasilkan variabel laten independen secara langsung berdasarkan cross product dimana melibatkan variabel laten dependen sebagai kekuatan prediksi.
3. Smart PLS dapat digunakan pada konstruk reflektif dan formatif.
4. Dapat digunakan pada sampel kecil yaitu minimal sample adalah 30
5. Tidak mensyaratkan data berdistribusi normal

#### **3.5.1 Pilot Test**

*Pilot test* merupakan uji coba instrumen, prosedur, serta mekanisme penelitian dengan skala atau responden kecil. Tujuan utama dari *pilot test* adalah untuk memastikan bahwa setiap item pernyataan dapat dipahami, menilai validitas

dan reliabilitas instrumen serta mengestimasi waktu pengisian kuesioner (Leighton et.al, 2017). Pilot test dilakukan kepada 34 mahasiswa/i jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman.

### 3.5.1.1 Uji Validitas

Validitas terdiri atas validitas internal dan validitas eksternal. Validitas eksternal menggambarkan hasil suatu penelitian adalah valid yang dapat disamakan ke semua objek, situasi serta waktu yang berbeda. Validitas internal menunjukkan kemampuan dari instrument penelitian dalam mengukur dari suatu konsep. Validitas internal terdiri atas validitas konstruk dan validitas kualitatif. Validitas kualitatif dilakukan berdasarkan pendapat maupun evaluasi dari panel pakar yang ahli tentang konsep yang diukur. Validitas konstruk menggambarkan seberapa baik hasil yang diperoleh dari penggunaan suatu pengukuran yang sesuai dengan teori yang digunakan dalam mendefinisikan konstruk. Validitas konstruk terdiri dari validitas konvergen dan validitas diskriminan.

*Convergent validity* dinilai berdasarkan korelasi antar *item score* dengan *construct score*, refleksi individual dikatakan tinggi ketika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang diukur (Ghozali, 2014). Meskipun demikian untuk nilai loading 0,5-0,6 dianggap cukup untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran (Chin 1998). Selain *outer loading*, *rule of thumb* dalam uji validitas konvergen yaitu melalui *Average Variance Extracted* (AVE) dengan nilai >0,50(Willy et.al, 2015).

**Tabel 3.1 Hasil *Outer Loading***

<b>Variabel</b>	<b>Instrumen</b>	<b>Outer Loading</b>	<b>Keterangan</b>
<i>Internal Locus of Control</i>	X1.1	0.704	Valid
	X1.2	0.744	Valid
	X1.3	0.870	Valid
	X1.4	0.740	Valid
	X1.5	0.734	Valid
<i>Job Stress</i>	X2.1	0.854	Valid
	X2.2	0.817	Valid
	X2.3	0.908	Valid
	X2.4	0.834	Valid
	X2.5	0.713	Valid
<i>Time Budget Pressure</i>	X3.1	0.725	Valid
	X3.2	0.737	Valid
	X3.3	0.805	Valid
	X3.4	0.723	Valid
	X3.5	0.753	Valid
Budaya Organisasi	X4.1	0.864	Valid
	X4.2	0.859	Valid
	X4.3	0.743	Valid
	X4.4	0.717	Valid
	X4.5	0.774	Valid
	X4.6	0.707	Valid
	X4.7	0.717	Valid
	X4.8	0.799	Valid
<i>Dysfunctional Audit Behaviour</i>	Y1.1	0.735	Valid
	Y1.2	0.761	Valid
	Y1.3	0.804	Valid
	Y1.4	0.859	Valid
	Y1.5	0.777	Valid
	Y1.6	0.857	Valid
	Y1.7	0.743	Valid
	Y1.8	0.817	Valid
	Y1.9	0.792	Valid
	Y1.10	0.821	Valid
<i>Religiosity</i>	M1.1	0.740	Valid
	M1.2	0.754	Valid
	M1.3	0.769	Valid

*Disambung ke halaman berikutnya*

Variabel	Instrumen	Outer Loading	Keterangan
	M1.4	0.771	Valid
	M1.5	0.763	Valid
	M1.6	0.788	Valid
	M1.7	0.789	Valid
	M1.8	0.750	Valid

Sumber: Data diolah, (2025)

Penelitian ini menggunakan nilai *outer loading* sebesar 0.70 sehingga konstruk yang memiliki nilai di bawah 0.70 akan di eliminasi. Berdasarkan hasil *outer loading* pada tabel di atas menunjukkan bahwa setiap item pernyataan memiliki nilai *outer loading* di atas 0.70 sehingga hal tersebut menandakan setiap item pernyataan mampu menggambarkan konstraknya dengan baik.

**Tabel 3.2 Nilai AVE (*Average Variance Extracted*)**

Variabel	Nilai AVE	Keterangan
<i>Internal Locus of Control</i> (X1)	0.578	Valid
<i>Job Stress</i> (X2)	0.685	Valid
<i>Time Budget Pressure</i> (X3)	0.561	Valid
Budaya Organisasi (X4)	0.600	Valid
<i>Religiosity</i> (M)	0.586	Valid
<i>Dysfunctional Audit Behaviour</i> (Y)	0.636	Valid

Sumber: Data diolah, 2025

Berdasarkan hasil tabel nilai AVE di atas menunjukkan bahwa semua variabel memiliki nilai di AVE di atas 0.50 yang artinya valid sehingga dapat melanjutkan ke pengujian berikutnya.

*Discriminant validity* digunakan dalam menguji sejauh mana suatu konstruk benar benar berbeda dari konstruk lain. Hal tersebut dengan melakukan

perbandingan antara nilai outer loading indikator dengan variabel latennya dan nilai indikator variabel tersebut dengan variabel laten lainnya. Dalam pengujian ini diuji mengenai apakah sebuah indikator benar benar lebih baik mengukur variable latennya dibandingkan dengan variabel laten lainnya ( Setiawan,2024). Uji validitas diskriminan dinilai berdasarkan pada *cross loading* pengukuran dengan konstruknya. Pendekatan ini dinamakan *cross loading* yaitu dengan nilai *outer loading* suatu indikator terhadap variabel latennya harus lebih besar dibandingkan *nilai outer loading* dari indikator tersebut terhadap variabel laten lainnya.

**Tabel 3.3 Hasil Cross Loading**

	<b>X1</b>	<b>X2</b>	<b>X3</b>	<b>X4</b>	<b>Y</b>	<b>M</b>
<b>X1.1</b>	0.704	-0.158	-0.015	0.078	0.135	0.040
<b>X1.2</b>	0.744	0.279	0.280	0.022	0.182	-0.014
<b>X1.3</b>	0.870	0.344	0.260	-0.141	0.405	0.015
<b>X1.4</b>	0.740	-0.052	0.062	0.208	0.090	0.033
<b>X1.5</b>	0.734	0.196	0.219	-0.044	0.236	-0.200
<b>X2.1</b>	0.262	0.854	0.579	-0.326	0.570	-0.368
<b>X2.2</b>	0.129	0.817	0.579	-0.363	0.609	-0.417
<b>X2.3</b>	0.190	0.908	0.572	-0.412	0.488	-0.270
<b>X2.4</b>	0.232	0.834	0.631	-0.271	0.347	-0.407
<b>X2.5</b>	0.288	0.713	0.456	-0.269	0.358	-0.029

*Disambung ke halaman berikutnya*

	<b>X1</b>	<b>X2</b>	<b>X3</b>	<b>X4</b>	<b>Y</b>	<b>M</b>
<b>X3.1</b>	0.177	0.485	0.725	0.336	0.203	-0.129
<b>X3.2</b>	0.189	0.486	0.737	0.036	0.326	-0.350
<b>X3.3</b>	0.134	0.620	0.805	-0.152	0.430	-0.418
<b>X3.4</b>	0.070	0.272	0.723	0.318	0.060	-0.369
<b>X3.5</b>	0.288	0.488	0.753	0.002	0.429	-0.142
<b>X4.1</b>	-0.017	-0.300	0.132	0.864	-0.291	0.205
<b>X4.2</b>	-0.060	-0.459	-0.048	0.859	-0.410	0.322
<b>X4.3</b>	-0.073	-0.353	0.042	0.743	-0.254	0.362
<b>X4.4</b>	0.019	-0.042	0.101	0.717	-0.261	0.264
<b>X4.5</b>	-0.167	-0.466	-0.060	0.774	-0.440	0.259
<b>X4.6</b>	0.242	-0.192	0.106	0.707	-0.178	0.415
<b>X4.7</b>	0.045	-0.098	0.249	0.717	-0.113	0.177
<b>X4.8</b>	-0.018	-0.297	-0.069	0.799	-0.309	0.318
<b>Y1.1</b>	0.243	0.317	0.167	-0.258	0.735	-0.046
<b>Y1.2</b>	0.179	0.317	0.263	-0.362	0.761	-0.113
<b>Y1.3</b>	0.300	0.577	0.501	-0.292	0.804	-0.412
<b>Y1.4</b>	0.297	0.448	0.390	-0.338	0.859	-0.130
<b>Y1.5</b>	0.305	0.340	0.347	-0.357	0.777	-0.021
<b>Y1.6</b>	0.359	0.610	0.507	-0.264	0.857	-0.330
<b>Y1.7</b>	0.122	0.450	0.267	-0.348	0.743	-0.309

*Disambung ke halaman berikutnya*

	<b>X1</b>	<b>X2</b>	<b>X3</b>	<b>X4</b>	<b>Y</b>	<b>M</b>
<b>Y1.8</b>	0.221	0.490	0.281	-0.439	0.817	-0.170
<b>Y1.9</b>	0.214	0.613	0.412	-0.354	0.792	-0.396
<b>Y1.10</b>	0.402	0.497	0.493	-0.248	0.821	-0.321
<b>M1.1</b>	0.120	-0.149	-0.136	0.412	-0.121	0.740
<b>M1.2</b>	0.092	-0.061	-0.087	0.274	-0.008	0.754
<b>M1.3</b>	-0.183	-0.466	-0.554	0.142	-0.325	0.769
<b>M1.4</b>	0.059	-0.114	-0.126	0.213	0.042	0.771
<b>M1.5</b>	-0.033	-0.269	-0.036	0.537	-0.120	0.763
<b>M1.6</b>	0.079	-0.112	-0.101	0.283	-0.118	0.788
<b>M1.7</b>	-0.089	-0.209	-0.270	0.198	-0.260	0.789
<b>M1.8</b>	0.160	-0.290	-0.158	0.405	-0.178	0.750

Sumber: Data diolah 2025

Berdasarkan tabel di atas menunjukkan bahwa nilai *outer loading* setiap indikator variabel dengan variabel latennya lebih tinggi di bandingkan dengan nilai indikator variabel laten lainnya, maka dapat di simpulkan bahwa nilai *outer loading* memiliki nilai yang baik. Misalnya M1.1 dengan variabel laten M (*Religiosity*) adalah 0.653 lebih besar dibandingkan dengan X1 (*internal locus of control*) adalah 0.138 maka indicator M1.1 benar benar masuk ke dalam variabel laten *religiosity*.

### 3.5.1.2 Uji Reliabilitas

Dalam pls juga melakukan uji reliabilitas dalam mengukur konsistensi internal alat ukur. Terdapat dua metode yang dapat digunakan dalam uji reliabilitas yaitu *cronbach's alpa* dan *composite reliability*. *Rule of thumb* nilai *cronbach's alpa* dan *composite reliability* adalah  $>0,70$  untuk *confirmatory research* dan nilai  $>0,60$  masih dapat diterima untuk *explanatory research* pada Cronbach's Alpha dan  $0,60-0,70$  masih dapat diterima dalam *Exploratory Research* pada *Composite Reliability*.

**Tabel 3.4 Composite Reliability dan Cronbach's Alpha**

Variabel	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Keterangan
<i>Internal Locus of Control (X1)</i>	0.872	0.837	Valid
<i>Job Stress (X2)</i>	0.915	0.886	Valid
<i>Time Budget Pressure (X3)</i>	0.864	0.818	Valid
Budaya Organisasi (X4)	0.923	0.908	Valid
<i>Religiosity (M)</i>	0.919	0.915	Valid
<i>Dysfunctional Audit Behaviour (Y)</i>	0.946	0.937	Valid

Sumber: Data diolah, 2025

Berdasarkan hasil tabel di atas menunjukkan bahwa setiap variabel memiliki nilai *composite reliability* dan *cronbach's alpha* di atas 0.70 sehingga dapat disimpulkan bahwa setiap konstruk memiliki nilai reliabilitas yang baik

### 3.5. 2 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan dalam menganalisis data dengan tujuan menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya, tanpa

dimaksudkan untuk membuat generalisasi atau kesimpulan yang berlaku umum (Sugiyono, 2019).

### **3.5.3 Uji Analisis Outer Model**

Model pengukuran digunakan untuk menguji validitas konstruk dan reliabilitas instrument. Uji validitas digunakan untuk mengetahui kemampuan instrument dalam mengukur apa yang seharusnya diukur, sedangkan uji reliabilitas digunakan untuk mengukur konsistensi alat ukur dalam mengukur suatu konsep atau dapat juga digunakan untuk mengukur konsistensi jawaban responden dalam menjawab pernyataan dalam kuesioner (Willy et.al 2015).

### **3.5.4 Uji Validitas**

Validitas terdiri atas validitas internal dan validitas eksternal. Validitas eksternal menggambarkan hasil suatu penelitian adalah valid yang dapat disamakan ke semua objek, situasi serta waktu yang berbeda. Validitas internal menunjukkan kemampuan dari instrument penelitian dalam mengukur dari suatu konsep. Validitas internal terdiri atas validitas konstruk dan validitas kualitatif. Validitas kualitatif dilakukan berdasarkan pendapat maupun evaluasi dari panel pakar yang ahli tentang konsep yang diukur. Validitas konstruk menggambarkan seberapa baik hasil yang diperoleh dari penggunaan suatu pengukuran yang sesuai dengan teori yang digunakan dalam mendefinisikan konstruk. Validitas konstruk terdiri dari validitas konvergen dan validitas diskriminan.

*Convergent validity* dinilai berdasarkan korelasi antar item score dengan construct score, dimana refleksi individual dikatakan tinggi ketika berkorelasi

lebih dari 0,70 dengan konstruk yang diukur (Ghozali, 2014). Meskipun demikian untuk nilai loading 0,5-0,6 dianggap cukup untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran (Chin 1998). Selain outer loading, *rule of thumb* dalam uji validitas konvergen yaitu melalui communalitiy  $>0,5$  dan *Average Variance Extracted* (AVE)  $>0,5$  (Willly et.al, 2015).

Diskriminan validity digunakan dalam menguji sejauh mana suatu konstruk benar benar berbeda dari konstruk lain. Hal tersebut dengan melakukan perbandingan antara nilai outer loading indikator dengan variabel latennya dan nilai indikator variabel tersebut dengan variabel laten lainnya. Dalam pengujian ini diuji mengenai apakah sebuah indikator benar benar lebih baik mengukur variable satu latennya dibandingkan dengan variabel laten lainnya ( Setiawan,2024). Uji validitas diskriminan dinilai berdasarkan pada *cross loading* pengukuran dengan konstruknya. Pendekatan ini dinamakan *cross loading* yaitu nilai *outer loading* suatu indikator terhadap variabel latennya harus lebih besar dibandingkan *nilai outer loading* dari indikator tersebut terhadap variabel laten lainnya.

### **3.5. 5 Uji Reliabilitas**

Dalam pls juga melakukan uji reliabilitas dalam mengukur konsistensi internal alat ukur. Terdapat dua metode yang dapat digunakan dalam uji reliabilitas yaitu *cronbach's alpa* dan *composite reliability*. *Rule of thumb* nilai *cronbach's alpa* dan *composite reliability* adalah  $>0,70$  untuk *confirmatory research* dan nilai  $>0,60$  masih dapat diterima untuk *explanatory research* pada Cronbach's

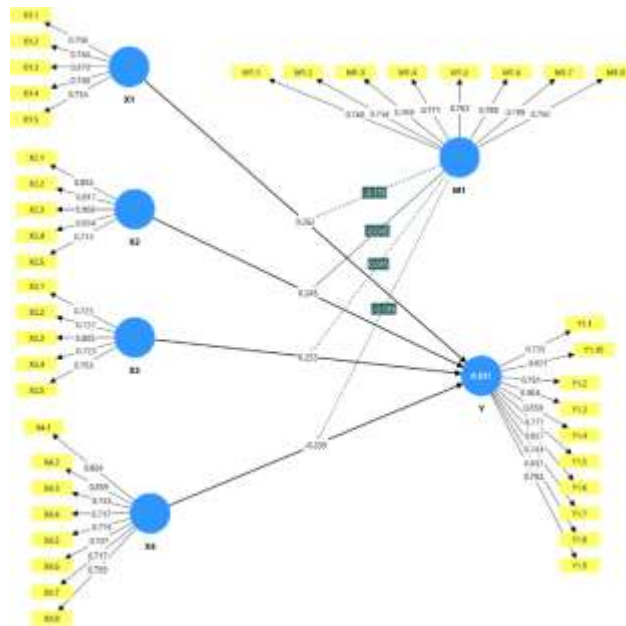
Alpha dan 0,60-0,70 masih dapat diterima dalam *Exploratory Research* pada *Composite Reliability*.

### **3.5. 6 Uji Analisis Inner Model**

Inner model atau disebut juga *model structural* yaitu model yang mendeskripsikan hubungan antar variabel *laten* (konstruk). Model *structural* dievaluasi dengan menggunakan R-Square untuk variabel dependen dan nilai koefisien path untuk variabel independen setelah itu dinilai signifikansinya berdasarkan nilai t-statistik setiap path (Setiawan, 2024). Nilai *R-Square* 0,75, 0,50 dan 0,25 dapat disimpulkan bahwa model kuat, moderate, dan lemah (Imam Ghozali, 2014).

### **3.5. 7 Path Analysis**

Analisis jalur atau path analysis digunakan untuk menganalisis hubungan langsung dan tidak langsung antar variabel. Model ini divisualkan dalam bentuk diagram jalur.



Gambar 3.1. *Path Analysis*  
 Sumber: Data diolah penulis, 2025

### 3.5.8 Uji Hipotesis

Dalam penelitian ini, proses uji hipotesis menggunakan bootstrapping, dimana p value hasil pengujian koefisien jalur  $< 0,05$  maka hipotesis diterima atau terdapat pengaruh signifikan antara variabel yang dihipotesiskan. Untuk melihat apakah terdapat pengaruh positif atau negatif dapat dilihat dari koefisien beta. Jika koefisien beta bernilai positif berarti hubungan antar variabel bersifat positif, sedangkan jika koefisien beta bernilai negatif berarti hubungan antar variabel bersifat negatif. Berdasarkan hal tersebut maka rumusan hipotesis yang dapat digunakan adalah sebagai berikut:

Jika nilai koefisien  $< 0,05$  dan nilai koefisien beta bernilai positif maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis diterima, yaitu variabel independen X

memiliki pengaruh terhadap variabel dependen Y. Sebaliknya jika nilai koefisien >0,05 dan koefisien beta bernilai negatif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen X tidak memiliki pengaruh terhadap variabel dependen Y.

### 3.5.9 Uji Moderasi

Terdapat berbagai cara dalam menguji regresi dengan variabel moderating salah satunya dengan cara Moderated Regression Analysis (MRA). MRA merupakan cara umum yang digunakan untuk menganalisis regresi linier berganda yang dalam persamaan regresinya terdapat unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dengan persamaan sebagai berikut:

$$DAB = \alpha + \beta_1 ILC + \beta_2 JS + \beta_3 TBP + \beta_4 BO + \beta_5 RL + \beta_6 ILC * RL + \beta_7 JS * RL + \beta_8 TBP * RL + \beta_9 BO * RL + \epsilon \dots\dots\dots 3.1$$

Keterangan :

DAB : *Dysfunctional Audit Behaviour*

$\alpha$  : Konstanta

$\beta_1 \beta_2 \beta_3$  : Beta koefisien

ILC : *Internal Locus of Control*

JS : *Job Stress*

TBP : *Time Budget Pressure*

BO : Budaya Organisasi

RL : *Religiosity*

ILC\*RL : *Religiosity* sebagai variabel moderasi pengaruh *internal locus of control* terhadap *dysfunctional audit behaviour*

JS\*RL : *Religiosity* sebagai variabel moderasi pengaruh *job stress* terhadap *dysfunctional audit behaviour*

TBP\*RL : *Religiosity* sebagai variabel moderasi pengaruh *time budget pressure* terhadap *dysfunctional audit behaviour*

BO\*RL : *Religiosity* sebagai variabel moderasi pengaruh budaya organisasi terhadap *dysfunctional audit behaviour*

$\epsilon$  : *error*

Dengan memperhatikan koefisien beta dan p-value maka dapat diketahui variabel moderasi mampu dalam memperkuat hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen atau sebaliknya. Penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi p-value sebesar 0,05 (5%). Selain itu juga variabel moderasi ini memiliki empat kriteria yaitu :

- a. Moderasi Semu (*Quasi Moderator*) terjadi ketika hasil uji menunjukkan bahwa nilai signifikansi  $<0,05$  dan interaksi antara variabel independen dengan variabel moderasi juga  $<0,05$ . Kondisi ini menandakan bahwa variabel moderasi tidak hanya berperan pemoderasi tetapi juga memiliki pengaruh langsung terhadap variabel dependen sehingga dapat dianggap sebagai variabel independen

- b. Moderasi murni (*Pure Moderator*) terjadi ketika nilai signifikansi variabel moderasi  $>0,05$  sedangkan hasil interaksi antara variabel independen dan variabel moderasi adalah  $<0,05$ . Variabel moderasi benar benar berfungsi sebagai pemoderasi murni yang hanya mempengaruhi antara variabel independen dengan variabel dependen tanpa memiliki pengaruh langsung terhadap variabel dependen itu sendiri.
- c. Moderasi prediktor (*Predictor Moderator*) terjadi ketika variabel moderasi memiliki nilai signifikansi  $<0,05$  namun hasil interaksinya dengan variabel dependen  $>0,05$ . Dalam hal ini variabel moderasi tidak berperan dalam memperkuat atau memperlemah hubungan antar variabel namun hanya berfungsi sebagai variabel independen yang mempengaruhi secara langsung variabel dependen.
- d. Moderasi Potensial (*Potential Moderator*) terjadi ketika hasil uji menunjukkan nilai signifikansi variabel moderasi  $>0,05$  dan hasil interaksi variabel independen dengan variabel moderasi  $>0,05$ . Hal ini berarti bahwa variabel tersebut belum menunjukkan peran moderasi maupun pengaruh langsung terhadap variabel dependen, namun secara teori dan penelitian terdahulu masih memiliki potensi untuk berperan sebagai variabel moderasi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abbas, D., & Hidayat, I. (2024). Determinan Factor On Behaviour Auditor Disfunction. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 14(2), 412–428. <https://doi.org/10.22219/jrak.v14i2.33147>
- Achyarsyah, P., & Sabilah, N. S. (2024). The Complexity of the Audit, Time Budget Pressure, Job Stress, and Dysfunctional Audit Behavior. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 13(3), 201–216.
- Aditya H. P. K. Putra, F. Z. O. (2021). Dysfunctional Behavior Determinant Factors: Internal and Personal Characteristic Perspective. *Jurnal Akuntansi*, 25(2), 294. <https://doi.org/10.24912/ja.v25i2.811>
- Akers, M. D. (2010). *An Examination of Underreporting of Time and Premature Signoffs by Internal Auditors*. 14(4), 37–48.
- Al-Khalifah, A. H. M. (1994). Religiosity in Islam as a Protective Mechanism against Criminal Temptation. *American Journal of Islam and Society*, 11(1), 1–12. <https://doi.org/10.35632/ajis.v11i1.2451>
- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, M. S. B. (2015). *Auditing & Jasa Assurance* (S. Saat (ed.); 15th ed.). Penerbit Erlangga.
- Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work–family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior. *International Journal of Law and Management*, 61(2), 434–454. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-09-2017-0223>
- Andre, M., Mutmainah, S., Akuntansi, M., Diponegoro, U., & Pressure, T. B. (2025). *Time Budget Pressure dan Faktor Individu sebagai Pemicu Perilaku Audit Disfungsional pada Auditor Pemerintah*. 1570–1588.
- Aprilia, N., & Nuratama, I. P. (2020). Pengaruh Locus of Control, Sifat Machiavellian, Skeptisme Profesional Dan Turnover Intention Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor Studi Empiris Inspektorat Tabanan. *Hita Akuntansi Dan Keuangan*, 1(2), 482–512. <https://doi.org/10.32795/hak.v1i2.994>
- Barhem, B., Younies, H., & Muhamad, R. (2009). Religiosity and work stress coping behavior of Muslim employees. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 2(2), 123–137. <https://doi.org/10.1108/17537980910960690>
- Bol, J., Grabner, I., Haesebrouck, V. K., & Peecher, M. E. (2019). Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality. *Foundation of Auditing Research* .

- Chen, J.-C. C. S. J.-Y. H. (2006). Organization communication, job stress, organizational commitment, and job performance of accounting professionals in Taiwan and America. *Leadership & Organization Development Journal*, 27(1), 242–249.
- Chin, W. W., & Newsted, P. R. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. Modern methods for business research. *Statistical Strategies for Small Sample Research*, April, 295-336. <http://books.google.com.sg/books?hl=en&lr=&id=EDZ5AgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA295&dq=chin+1998+PLS&ots=47qB7ro0np&sig=rhQBibvT6S-Lsj1H9txe9dX6Zk#v=onepage&q&f=false>
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2008). The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 127–149. 10.2308/aud.2008.27.1.127
- Delener, N. (1994). Religious Contrasts in Consumer Decision Behaviour Patterns : Their Dimensions. *European Journal of Marketing*, 28(5), 36–53.
- Desmond, S. A., Ulmer, J. T., & Bader, C. D. (2013). Religion, Self Control, and Substance Use. *Deviant Behavior*, 34(5), 384–406. <https://doi.org/10.1080/01639625.2012.726170>
- Dezoort, F. T., & T.Lord, A. (1997). *A REVIEW SYNTHESIS OF PRESSURE EFFECTS RESEARCH IN ACCOUNTING* (pp. 28–85).
- 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>
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O’Bryan, D. (2011). Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effects Of Locus Of Control, Organizational Commitment, and Position. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 19(1). <https://doi.org/10.19030/jabr.v19i1.2151>
- DPR. (2004). *Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 16 Ayat (1), tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjWxrKeif7eAhVYfysKHcHWAOwQFjAAegQICRAC&url=https%3A%2F%2Fwww.ojk.go.id%2Ffid%2Fkanal%2Fpasar-modal%2Fregulasi%2Fundang-undang%2FDocuments%2FPages%2Fundang-undang-nomo>
- Emerson, T. L., & Mckinney, J. (2010). Importance of Religious Beliefs to Ethical Attitudes in Business. *Journal of Religion and Business Ethics*, 1(2), 5.

- Farhani, I., & Fitriana, V. E. (2021). Does Audit Quality Depend on Auditor Competency? *JIAFE (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 7(2), 145–156. <https://doi.org/10.34204/jiafe.v7i2.3875>
- Fau, A. M. M., Siagian, P., & Sitepu, W. R. B. (2021). The Influence of Professional Ethics, Competence and Auditor Integrity on Audit Quality (Empirical Study at Public Accounting Firms in Medan City). *Owner : Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 5(2), 268–282.
- Gaol, M. B. L., Ghozali, I., & Fuad. (2017). Time budget pressure, auditor locus of control and reduced audit quality behavior. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(12), 268–277.
- Ghozali, I. (2014). *Structural Equation Modeling Metode Alternatif Dengan Partial Least Square (PLS)*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Hartanto, O. (2018). Pengaruh Locus of Control, Tekanan Anggaran Waktu Komitmen Profesional, Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor. *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan Akreditasi*, 20(4), 473–490. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2016.v20.i4.59>
- Hasdi Suryadi. (2025). The Effect of Religiosity and Professional Commitment on Audit Quality Reduction Behavior, Under-Reporting of Time and Audit Quality at the Financial Audit Agency of the Republic of Indonesia in Kalimantan. *Journal of Information Systems Engineering and Management*, 10(21s), 614–629. <https://doi.org/10.52783/jisem.v10i21s.3398>
- Heider, F. (1958). The Psychology of Interpersonal Relations. *The Psychology of Interpersonal Relations*. <https://doi.org/10.4324/9780203781159>
- Herliza, Y., & Setiawan, M. A. (2019). Pengaruh Locus Of Control, Turnover Intention, Komitmen Organisasi Dan Kecerdasan Emosional Spiritual Quotient (Esq) Terhadap Dysfunctional Audit Behavior. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3), 1589–1603. <https://doi.org/10.24036/jea.v1i3.164>
- Hidayati, A. (2002). Perkembangan Penelitian Akuntansi Keperilakuan: Berbagai Teori Dan Pendekatan Yang Melandasi. *Jaai*, 6(2), 81–96.
- IAPI. (2013). Standar Audit (“SA”) 200 Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit. *Standar Profesional Akuntan Publik*, 200(Revisi).
- Imam Ghazali, H. L. (2014). *Partial Least Square. Konsep, Teknik, dan Aplikasi menggunakan program Smart PLS 3.0*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Ir.S.Benny Pasaribu, M.Ec., Ph.d, Dr Aty Herawati, Dr. Kabul Wahyu Utomo M.Si, Rizqon Halal Syah M.Si., P. . (2022). *Metodologi Penelitian untuk Ekonomi dan*

*Bisnis* (M. Ahmad (ed.)). Media Edu Pustaka.

- Istiqomah.P.P, S. F., & Y, R. H. (2017). Studi Empiris Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Perilaku Disfungsional Audit. *Jurnal Akuntansi*, 21(2), 184. <https://doi.org/10.24912/ja.v21i2.194>
- Iswari, T. I. (2020). Effects of Organizational–Professional Conflict and Auditor Burnout on Dysfunctional Audit Behaviour. *HOLISTICA – Journal of Business and Public Administration*, 11(3), 102–119. <https://doi.org/10.2478/hjbpa-2020-0034>
- 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*, 38(4), 702–719. <https://doi.org/10.1108/IJOES-07-2021-0151>
- Journal, A. (2022). Does Dysfunctional Behavior Matter When it comes to Audit Quality in Malaysia? *Asian Journal of Accounting and Governance*, 17, 1–12. <https://doi.org/10.17576/ajag-2022-17-01>
- Khan, S., Panatik, S. A., Saat, M. M., & Perveeen, H. (2013). Auditors’ behavioral intention towards dysfunctional audit behavior applying theory of reasoned action. *Jurnal Teknologi (Sciences and Engineering)*, 64(3), 153–158. <https://doi.org/10.11113/jt.v64.2287>
- Komalasari, S., Febrianto, R., Yurniwati, Y., & Odang, N. (2019). *The Influence of Personal Value, Moral Philosophy, and Organizational Ethical Culture on Auditor Action and Acceptance for Dysfunctional Behavior*. <https://doi.org/10.4108/eai.12-11-2018.2288771>
- Levin, J. S., Markides, K. S., & Ray, L. A. (1996). Religious attendance and psychological well-being in Mexican Americans: A panel analysis of three-generations data. *Gerontologist*, 36(4), 454–463. <https://doi.org/10.1093/geront/36.4.454>
- Liu, S., Sulaiman, N. A., & Shahimi, S. (2024). The effects of situational and dispositional factors on audit quality threatening behaviour: exploring the moderating influence of religiosity. *Asian Review of Accounting*, 32(4), 667–692. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2022-0274>
- López, D. M., & Peters, G. F. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing*, 31(4), 139–165. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10305>
- Loren Margheim, Tim Kelley, D. P. (2005). An Empirical Analysis Of The Effects Of Auditor Time Budget Pressure And Time Deadline Pressure. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 21(1). <https://doi.org/10.19030/jabr.v21i1.1497>

- M. Jemada. (2013). Pengaruh Tekanan Ang-garan Waktu, Kompleksitas Tugas dan Reputasi Auditor terhadap Fee Audit pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Bali. *E-Jurnal Akuntansi* 3(3):132-146.
- MARK N. K. Saunders, Philip Lewis, A. T. (2019). Research Methods for business students. In *Sustainability (Switzerland)* (Vol. 11, Issue 1). [http://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/1091/RED2017-Eng-8ene.pdf?sequence=12&isAllowed=y%0Ahttp://dx.doi.org/10.1016/j.regsciurbe.co.2008.06.005%0Ahttps://www.researchgate.net/publication/305320484\\_SISTEM\\_PEMBETUNGAN\\_TERPUSAT\\_STRATEGI\\_MELESTARI](http://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/1091/RED2017-Eng-8ene.pdf?sequence=12&isAllowed=y%0Ahttp://dx.doi.org/10.1016/j.regsciurbe.co.2008.06.005%0Ahttps://www.researchgate.net/publication/305320484_SISTEM_PEMBETUNGAN_TERPUSAT_STRATEGI_MELESTARI)
- Muchlis, S., Hasugian, H., Mais, R. G., & Munir, M. (2023). Islamic ethics intervention on dysfunctional audit behavior. *Journal of Business and Information System (e-ISSN: 2685-2543)*, 5(1), 107–122. <https://doi.org/10.36067/jbis.v5i1.178>
- Nadi, I. M. P. P. (2020). Machiavellian character mediate the effect of locus of control in auditor dysfunction behavior. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, 7(1), 66–71. <https://doi.org/10.21744/irjmis.v7n1.823>
- Nasir, A., Nurjana, Shah, K., Sirodj, R. A., & Afgani, M. W. (2023). Pendekatan Fenomenologi Dalam Penelitian Kualitatif 1. *INNOVATIVE: Journal Of Social Science Research*, 3(5), 4445–4451. <https://j-innovative.org/index.php/Innovative%0APendekatan>
- Nikmatuniayah, N., Marliyati, M., Handayani, J., & Mardiana, L. (2024). Model Sifat Kepribadian Memoderasi Hubungan Stres Kerja dan Perilaku Disfungsional Audit. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Universitas Pamulang*, 12(1), 100–117. <https://doi.org/10.32493/jiaup.v12i1.35814>
- ojk.go.id. (2023). “Siaran Pers OJK Beri Sanksi Untuk AP dan KAP Terkait Wanaartha Life di Tengah Penanganan Likuidasi.” *Sp 24/Gkpb/Ojk/Iii/2023*, 1–2. <https://ojk.go.id/id/berita-dan-kegiatan/siaran-pers/Pages/OJK-Beri-Sanksi-untuk-AP-dan-KAP-Terkait-Wanaartha-Life-di-Tengah-Penanganan-Likuidasi.aspx>
- Omer, T. C., Sharp, N. Y., & Wang, D. (2018). The Impact of Religion on the Going Concern Reporting Decisions of Local Audit Offices. *Journal of Business Ethics*, 149(4), 811–831. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3045-6>
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996). Auditor time budget pressure: Consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 31–58. <https://doi.org/10.1108/09513579610109969>
- Paul C. Price, Rajiv S. Jangiani, I-Chant A. Chiang, Dana C. Leighton, C. C. (2017). Research methods in psychology. In *Choice Reviews Online* (Vol. 33, Issue 01). <https://doi.org/10.5860/choice.33-0597>

- Phillips-Wren, G., & Adya, M. (2020). Decision making under stress: the role of information overload, time pressure, complexity, and uncertainty. *Journal of Decision Systems*, 29(sup1), 213–225. <https://doi.org/10.1080/12460125.2020.1768680>
- Rhode J. (1978). The Independent Auditors' Work Environment: A Survey, Commission on Auditors' Responsibilities. *Research Study No.4*.
- Rotter, J. B. (1966). *Generalize D Expectancie S for Interna L Versus*. 80(1). <https://doi.org/10.1037/h0092976>
- Rustiarini, N. W. (2021). Job Stress among Auditor: Antecedents and Consequences to Dysfunctional Behavior. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(2), 142–154. <https://doi.org/10.57178/atestasi.v4i2.46>
- Said, J., Alam, M. M., Karim, Z. A., & Johari, R. J. (2018). Integrating religiosity into fraud triangle theory: findings on Malaysian police officers. *Journal of Criminological Research, Policy and Practice*, 4(2), 111–123. <https://doi.org/10.1108/JCRPP-09-2017-0027>
- Sari, R. N., & Januarti, I. (2024). Determinants of Dysfunctional Audit Behavior: Internal and External Factors. *Jurnal Akuntansi Dan Perpajakan*, 10(1), 102–112. <https://doi.org/10.26905/ap.v10i1.12380>
- Schneider, H., Krieger, J., & Bayraktar, A. (2011). The Impact of Intrinsic Religiosity on Consumers' Ethical Beliefs: Does It Depend on the Type of Religion? A Comparison of Christian and Moslem Consumers in Germany and Turkey. *Journal of Business Ethics*, 102(2), 319–332. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0816-y>
- Shafer, W. E., Poon, M. C. C., & Tjosvold, D. (2013). Ethical climate, goal interdependence, and commitment among Asian auditors. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 217–244. <https://doi.org/10.1108/02686901311304358>
- Si, M., & Setiawan, Y. A. (n.d.). *Kuantitatif dengan smart-PLS4*.
- Spector, P. E. (1988). Development of the work locus of control. *Journal of Occupational Psychology*, 61(4), 335–340. <https://psycnet.apa.org/record/1989-17638-001>
- Stark, R., & Glock, C. (1968). *American Piety: The Nature of Religious Commitmen*. University of California Press.
- Stephen P. Robbins, T. A. J. (2012). *Organizational Behavior 15 th ed*.
- Sugiyono, P. D. (2019). *Metode penelitian kualitatif dan kuantitatif & R&D*.
- Sulistiyo, H., & Ghozali, I. (2017). The role of religious control in dysfunctional audit

- behavior: An empirical study of auditors of public accounting firm in Indonesia. *Journal of Applied Business Research*, 33(5), 1047–1058. <https://doi.org/10.19030/jabr.v33i5.10026>
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: A qualitative examination. In *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (Vol. 17, Issue 5). <https://doi.org/10.1108/09513570410567818>
- Syam, H. (2023). The Role and Impact of Government Audit Practices in Maintaining Public Trust. *Advances: Jurnal Ekonomi & Bisnis*, 1(5), 305–316. <https://doi.org/10.60079/ajeb.v1i5.279>
- Treviño, L. K., Butterfield, K. D., & McCabe, D. L. (1998). Psychological and Pedagogical Issues in Business Ethics. *Quarterly*, 8(3), 447–476.
- van Hau, N., Hai, P. T., Diep, N. N., & Giang, H. H. (2023). Determining factors and the mediating effects of work stress to dysfunctional audit behaviors among Vietnamese auditors. *Quality - Access to Success*, 24(193), 164–175. <https://doi.org/10.47750/QAS/24.193.18>
- Wibowo, M. M. Y. (2015). Pengaruh Locus of Control, Komitmen Organisasi, Kinerja, Turnoverintention, Tekanan Anggaran Waktu, Gaya Kepemimpinan Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 14(27), 92–110. <http://journal.unika.ac.id/index.php/jab/article/view/963>
- Willy Abdillah, J. H. (2015). *Partial Least Square (PLS) Alternatif Equation Modeling (SEM) dalam Penelitian Binis* (D. Prabantini (ed.)). CV Andi Offset.
- YESSIE, A. (2021). Dysfunctional Audit Behavior Determinants. *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science*, 2(3), 318–327. <https://doi.org/10.38142/ijesss.v2i3.163>
- Zahra, N., Hidayat, H., & Wirawan, A. (2020). Pengaruh Tipe Kepribadian Auditor dan Budaya Organisasi terhadap Perilaku Disfungsional Audit. *JURNAL AKUNTANSI, EKONOMI Dan MANAJEMEN BISNIS*, 8(2), 241–247. <https://doi.org/10.30871/jaemb.v8i2.2664>
- Zarei, R., Esmaeeli, A., & Zarei, S. (2016). Studying the influential factors on ethics in accounting and auditing regarding personal dimensions. In *International Business Management* (Vol. 10, Issue 7, pp. 1141–1150). <https://doi.org/10.3923/ibm.2016.1141.1150>

## LAMPIRAN

### Lampiran 1 Kuesioner

#### DATA RESPONDEN

Nama : \_\_\_\_\_ (opsional)

Jenis Kelamin :  Laki Laki       Perempuan

Umur :  20-30 tahun       41-50 tahun

31-40 tahun       50> tahun

Pendidikan Terakhir :  S1       S2       S3

Jabatan :  Auditor Pemeriksa Pertama

Auditor Pemeriksa Muda

Auditor Pemeriksa Madya

Auditor Pemeriksa Utama

Pengalaman Kerja :  < 1 tahun       1- 5 tahun       6-10 tahun

11-15 tahun       16-20 tahun       > 20 tahun

## PETUNJUK PENGISIAN

Dalam menjawab pernyataan di bawah, berikut merupakan arahan dalam memilih salah satu dari 5 jawaban yang menggambarkan kondisi dan persepsi bapak/ibu selaku praktisi di lingkup pemerintahan. Bapak/ ibu dapat memberi tanda (√) pada kolom yang tersedia.

- 1. Sangat tidak setuju (STS)**
- 2. Tidak setuju (TS)**
- 3. Cukup Setuju (CS)**
- 4. Setuju(SS)**
- 5. Sangat Setuju**

### ***Dysfunctional Audit Behaviour (Y)***

Dysfunctional audit behaviour merupakan tindakan yang dilakukan oleh auditor selama melaksanakan audit yang menyimpang dari prosedur atau standar yang telah ditetapkan. Perilaku ini dapat berupa :

1. *Premature sign off*

*Premature sign off* adalah perilaku auditor dengan memotong (skipping) satu atau lebih langkah audit.

2. *Underreporting time*

*Underreporting time* merupakan tindakan dengan melaporkan waktu kerja lebih sedikit daripada waktu yang sebenarnya digunakan untuk menyelesaikan keseluruhan prosedur audit.

3. *Altering/replacing audit procedure*

*Altering/replacing audit procedure* merupakan perilaku dengan mengganti prosedur yang seharusnya dilakukan dengan prosedur lain yang dianggap mudah tanpa dasar yang memadai.

<i>Dysfunctional Audit Behaviour (Y)</i>						
No	Pernyataan	Skala				
		STS	TS	CS	S	SS
	Saya menerima auditor melakukan <i>premature sign off</i> jika :					
1	Auditor meyakini bahwa tahapan audit selanjutnya hingga tahapan audit selesai tidak menemukan kesalahan pada laporan keuangan yang di audit					
2	Ketika Audit tahun sebelumnya auditor tidak menemukan kesalahan pencatatan pada auditee					
3	Auditor meyakini bahwa beberapa langkah audit tidak diperlukan					
	Saya menerima auditor melakukan <i>underreporting time</i> jika:					
4	Auditor melakukan <i>underreporting time</i> untuk meningkatkan peluang memperoleh kenaikan jabatan					
5	Auditor melakukan <i>underreporting time</i> agar mendapatkan penilaian kinerja yang lebih baik					
6	Atasan menyarankan auditor untuk melakukan tindakan <i>underreporting time</i>					
	Saya menerima auditor merubah atau mengganti prosedur audit ( <i>altering/replacing audit procedure</i> ) jika:					
7	Auditor menganggap prosedur yang semula ditetapkan tidak diperlukan					
8	Auditor tidak menemukan kesalahan pencatatan pada auditee selama pelaksanaan audit tahun sebelumnya					
9	Auditor tidak meyakini bahwa prosedur audit yang semula akan menemukan permasalahan.					
10	Auditor mengalami tekanan waktu yang tinggi untuk menyelesaikan audit					

## Faktor personal

### *Internal Locus of Control (X1)*

Internal locus of control merupakan keyakinan individu bahwa peristiwa yang terjadi dalam hidupnya merupakan konsekuensi dari setiap tindakan dan keputusan yang telah di ambil.

<i>Internal Locus of Control (X1)</i>						
No	Pernyataan	Skala				
		STS	TS	CS	S	SS
1	Saya meyakini bahwa hasil pekerjaan tergantung pada bagaimana saya melakukannya					
2	Saya akan mengambil tindakan jika tidak setuju dengan keputusan atasan					
3	Saya merasa memiliki pengaruh pada lingkungan kerja.					
4	Saya mampu melakukan pekerjaan dengan baik jika benar benar berusaha					
5	Saya percaya bahwa orang yang bekerja dengan baik akan mendapatkan penghargaan					

***Job Stress (X2)***

*Job stress* merupakan perasaan psikologis individu di tempat kerja yang terjadi ketika mereka memandang bahwa beban kerja yang diberikan lebih besar dari kemampuan mereka untuk melakukan pekerjaan tersebut.

<i>Job Stress (X2)</i>						
No	Pernyataan	Skala				
		STS	TS	CS	S	SS
1	Saya tidak mampu dalam menangani pekerjaan dengan baik					
2	Saya merasa depresi karena beban kerja yang berlebihan					
3	Saya megalami kesulitan dalam mengendalikan emosi saat bekerja					
4	Saya kesulitan berkonsentrasi dalam menyelesaikan pekerjaan					
5	Saya merasa berada dibawah tekanan yang besar di tempat kerja					

## Faktor organisasional

### *Time Budget Pressure (X3)*

*Time budget pressure* merupakan tekanan waktu anggaran yang terjadi ketika alokasi waktu yang diberikan dalam melaksanakan audit tidak sebanding dengan keseluruhan prosedur audit yang harus diselesaikan.

<i>Time Budget Pressure (X3)</i>						
No	Pernyataan	Skala				
		STS	TS	CS	S	SS
1	Saya sering mendapatkan waktu yang terbatas untuk menyelesaikan pekerjaan					
2	Saya terkadang mengurangi beban pekerjaan agar target waktu tercapai					
3	Saya memindahkan waktu kerja dari satu auditee ke auditee lain agar semua pekerjaan dapat selesai dengan tepat waktu					
4	Saya meminta tambahan waktu untuk penyelesaian pekerjaan					
5	Saya tidak selalu melaporkan waktu penyelesaian audit yang sebenarnya karena sebagian besar pekerjaan diselesaikan diluar jam kerja					

### Budaya Organisasi (X4)

Budaya organisasi merupakan budaya yang mengedepankan nilai dan moral sehingga mengarahkan individu agar berperilaku sesuai dengan etika professional.

Budaya organisasi (X4)						
No	Pernyataan	Skala				
		STS	TS	CS	S	SS
1	Pimpinan organisasi di tempat saya bekerja selalu menunjukkan bahwa mereka peduli terhadap etika					
2	Pimpinan organisasi di tempat saya bekerja membimbing dalam pengambilan keputusan agar sesuai dengan prinsip etika					
3	Pimpinan organisasi di tempat saya bekerja menjadi teladan dalam berperilaku etis					
4	Organisasi di tempat saya bekerja rutin menyampaikan informasi terkait kode etik kepada para anggota organisasi					
5	Organisasi di tempat saya bekerja, perilaku tidak etis diberikan sanksi					
6	Organisasi di tempat saya bekerja, individu yang memiliki integritas yang tinggi dengan menjaga kode etik dengan baik memperoleh penghargaan					
7	Organisasi di tempat saya bekerja budaya etika menjadi sebuah kebiasaan yang umum dilakukan.					
8	Organisasi di tempat saya bekerja, kode etik sejalan atau sesuai dengan norma tidak tertulis yang berlaku di organisasi					

***Religiosity (M)***

*Religiosity* merupakan keyakinan individu terhadap keberadaan tuhan yang dicerminkan dengan mengikuti serangkaian ritual keagamaan seperti berdoa, sholat lima waktu maupun menghadiri gereja setiap minggu.

<i>Religiosity (M)</i>						
No	Pernyataan	Skala				
		STS	TS	CS	S	SS
1	Saya meyakini keberadaan Tuhan sebagai sumber kebenaran dan pedoman hidup					
2	Saya percaya bahwa setiap perbuatan akan memperoleh balasan di akhirat					
3	Saya memastikan bahwa setiap tindakan saya sesuai dengan ajaran agama yang diyakini					
4	Saya meluangkan waktu setiap hari untuk membaca kitab suci agama yang saya yakini					
5	Saya merasa tidak tenang ketika melewatkan kewajiban ibadah					
6	Saya dengan senang hati melakukan ibadah tambahan diluar ibadah yang wajib dilakukan					
7	Saya berusaha mengikuti kegiatan keagamaan secara rutin					
8	Saya menyisihkan sebagian pendapatan untuk membantu sesama					

**Lampiran 2 Data Pilot Test**

No	Y1.1	Y1.2	Y1.3	Y1.4	Y1.5	Y1.6	Y1.7	Y1.8	Y1.9	Y1.10	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5
1	5	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
2	1	2	4	3	1	5	1	4	5	3	4	4	4	4	4
3	1	2	2	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3
4	2	3	2	2	3	3	2	3	2	4	4	4	4	4	4
5	3	3	4	2	2	3	4	4	3	3	5	4	3	5	4
6	4	3	4	3	2	4	5	3	3	3	4	5	4	4	4
7	1	1	4	1	1	2	5	1	5	4	3	3	3	4	5
8	4	4	2	2	3	4	3	4	4	4	4	5	4	4	5
9	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	5	3	5	5	5
10	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	5	3	4	5	5
11	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	5	5	4	5	5
12	4	2	4	4	5	5	4	4	2	4	4	4	4	4	5
13	4	4	5	4	4	5	4	4	4	5	4	4	5	4	4
14	5	5	3	4	3	3	4	3	4	3	5	3	3	4	4
15	2	1	2	2	3	3	3	3	3	3	5	4	5	5	3
16	4	4	4	4	4	3	3	3	4	3	3	4	3	3	4
17	3	2	4	3	4	3	1	1	2	4	5	4	5	5	5
18	4	4	3	4	4	5	3	4	4	5	5	3	4	5	3

19	2	1	4	2	2	4	3	4	3	4	5	4	3	5	4
20	3	4	4	4	4	3	3	4	3	4	5	4	4	5	5
21	5	3	2	1	2	3	3	4	3	3	4	4	4	4	4
22	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
23	2	2	2	1	1	1	1	1	1	1	4	4	4	5	5
24	3	4	5	3	4	2	4	4	4	2	4	1	2	4	5
25	1	1	1	2	2	1	1	1	1	1	5	4	3	5	5
26	1	3	2	2	3	2	2	2	2	3	4	3	3	3	4
27	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	5	3	1	5	3
28	2	1	2	1	2	2	2	1	2	2	4	4	4	4	3
29	4	4	3	3	3	3	3	4	4	3	5	4	4	4	4
30	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
31	1	1	2	1	1	1	1	1	2	2	5	5	5	5	5
32	2	2	4	4	4	4	4	2	4	3	4	3	5	5	3
33	1	1	1	1	2	2	2	2	2	3	4	1	3	5	4
34	4	4	4	5	5	4	4	5	5	5	4	5	5	5	5

No	X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5	X3.1	X3.2	X3.3	X3.4	X3.5	X4.1	X4.2	X4.3	X4.4	X4.5
1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
2	4	3	4	5	2	3	4	3	5	4	5	4	2	4	2
3	2	3	2	2	3	2	2	3	2	2	3	3	3	3	3
4	1	1	1	1	2	2	2	3	4	3	5	4	4	4	4
5	1	2	2	2	3	2	2	2	3	4	4	5	4	4	4
6	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	4	3
7	2	4	2	2	2	4	4	4	5	2	5	5	5	5	5
8	4	4	4	4	5	5	5	5	5	4	4	3	4	4	4
9	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2	3	3	3	3	3
10	2	3	2	2	2	4	4	3	3	3	4	3	4	3	4
11	1	2	2	2	2	2	2	2	4	3	4	4	4	4	4
12	2	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
13	4	4	5	5	5	5	4	5	4	4	4	3	4	5	4
14	2	2	2	2	2	2	2	2	3	2	4	4	4	4	4
15	1	2	2	1	4	1	2	1	1	1	3	3	3	4	2
16	4	3	4	4	3	4	4	4	4	3	3	3	3	3	3
17	2	1	1	2	1	3	2	1	3	4	5	5	4	3	4

18	3	4	1	1	1	4	5	2	4	4	5	5	4	3	5
19	2	4	3	4	4	4	4	3	4	4	4	4	3	4	4
20	2	3	1	2	1	4	4	4	4	4	4	4	5	4	3
21	2	3	2	2	1	2	2	1	1	1	4	4	4	4	4
22	1	1	1	1	1	3	1	1	3	3	5	5	5	5	5
23	2	2	1	3	3	4	3	2	3	3	5	5	5	5	5
24	2	5	2	2	2	2	4	3	3	2	4	3	5	2	2
25	1	1	1	1	1	3	1	2	3	1	5	5	5	4	5
26	2	3	3	3	2	2	3	3	4	4	3	3	2	2	3
27	1	1	1	1	1	5	5	1	4	1	5	5	5	5	5
28	1	2	2	2	2	4	5	4	4	3	5	5	5	4	4
29	1	1	1	2	3	2	3	3	4	4	4	4	4	4	5
30	2	3	3	2	2	3	2	2	2	3	3	3	3	3	3
31	3	3	3	3	3	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4
32	2	4	5	3	4	5	2	4	4	5	5	5	5	5	3
33	1	2	2	2	3	2	3	3	2	2	4	4	4	4	4
34	4	4	4	2	4	5	5	2	2	4	4	4	4	4	1

No	X4.6	X4.7	X4.8	M1.1	M1.2	M1.3	M1.4	M1.5	M1.6	M1.7	M1.8
1	3	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3
2	4	5	4	3	3	2	1	2	4	3	4
3	3	3	4	5	5	5	3	5	4	3	3
4	4	4	4	5	5	5	4	5	5	4	5
5	3	4	4	4	5	4	4	5	4	4	4
6	3	3	4	3	4	4	2	3	2	3	3
7	4	4	4	4	4	3	2	3	2	2	3
8	4	4	4	4	5	3	2	4	4	3	4
9	3	3	3	3	5	5	2	3	3	3	3
10	4	5	4	3	4	4	3	3	2	3	4
11	4	4	4	4	4	4	3	4	3	4	4
12	5	4	4	5	5	4	4	5	5	4	4
13	4	5	5	5	5	4	5	5	4	4	3
14	4	4	4	5	5	5	5	5	5	5	5
15	3	3	4	5	5	5	4	3	5	4	5
16	3	3	3	5	5	4	4	4	4	4	4
17	5	4	4	5	4	4	5	5	4	3	5
18	4	4	5	4	5	5	4	5	4	3	4
19	4	4	4	4	5	4	3	4	3	4	4

20	4	4	4	4	4	3	3	5	4	3	4
21	4	3	4	5	5	5	4	5	4	4	4
22	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
23	5	5	5	5	5	5	4	5	5	5	5
24	3	3	3	3	4	5	3	4	2	4	3
25	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
26	3	3	3	2	3	4	3	2	3	4	2
27	4	5	5	3	4	5	1	5	3	4	3
28	4	4	4	5	5	4	4	5	4	4	5
29	5	5	4	5	5	5	5	5	5	5	5
30	3	3	3	4	5	5	5	5	5	5	5
31	5	4	4	5	5	5	5	5	5	5	5
32	3	4	3	4	5	5	5	5	5	3	5
33	3	4	4	5	5	5	4	5	4	3	5
34	5	5	4	5	5	4	5	5	5	5	5