

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia  
Desember 2007, Vol.4, No. 2, hal. 193-210

**PENGARUH *LOCUS OF CONTROL*, KOMITMEN  
PROFESIONAL, PENGALAMAN AUDIT TERHADAP  
PERILAKU AKUNTAN PUBLIK DALAM KONFLIK  
AUDIT DENGAN KESADARAN ETIS SEBAGAI VARIABEL  
PEMODERASI**

**Intiyas Utami**

**Yefta Andi Kus Noegroho**

*Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana*

*intiyas@staff.uksw.edu*

*yefta.noegroho@gmail.com*

**Fenny Indrawati**

*Alumni Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana*

**Abstract**

*Phenomena in public accountant that client pressure exists in an audit conflict situation are prevalent in the audit environment. Theoretical linkages between personality, ethical reasoning and ethical behavior were interesting to study. This paper studies those phenomena with behavioral research in accounting. This paper investigates the interaction effects of locus of control, professional commitment, audit experience and ethical reasoning on the behavior of public accountants in the audit conflict situation. The data were collected through mail survey from fifty-two public accountants from CPA firm in DKI Jakarta, Semarang, and Surabaya. The convenience sampling method was used in this research, because the population of public accountants' that worked in CPA firm was unknown. The analyses technique was multiple regressions. The results of this research showed that the variables locus of control, professional commitment and ethical reasoning provides a better explanation for audit practice in a public accountants' ethical decision-making. Other results of this research show that audit experience have not interaction effect to explain audit practice in a public accountants' ethical decision-making.*

**Keywords:** *locus of control, professional commitment, audit experience, ethical reasoning and audit conflict situation*

## PENDAHULUAN

Akuntan publik dalam menjalankan profesi diatur oleh suatu kode etik akuntan publik yang merupakan tatanan etika dan prinsip moral yang memberikan pedoman untuk berhubungan dengan klien, sesama anggota profesi dan masyarakat. Dengan berpegang pada kode etik, akuntan publik dapat memberikan keyakinan kepada klien, pemakai laporan keuangan atau masyarakat tentang kualitas jasa yang diberikan melalui serangkaian pertimbangan etika sebagaimana diatur dalam kode etik. Namun demikian, dalam menjalankan profesinya akuntan publik sering kali mengalami dilema etis, karena harus memahami keinginan klien yang membayar *fee* untuk pekerjaan profesional yang telah diberikan dan menghadapi tuntutan masyarakat untuk memberikan laporan yang dapat diandalkan. Adanya dilema etis ini menyebabkan terjadinya situasi konflik audit.

Tsui dan Gul (1996) meneliti mengenai perilaku auditor dalam situasi konflik audit dengan melihat pengaruh *locus of control* dan kesadaran etis, yang menyatakan bahwa *locus of control* dapat berinteraksi dengan kesadaran etis untuk mempengaruhi perilaku auditor dalam dilema etis. Sedangkan Muawanah dan Indriantoro (2001) menyimpulkan bahwa interaksi *locus of control* dan kesadaran etis mempengaruhi perilaku auditor dalam konflik audit, pengaruh *locus of control* terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit adalah *nonmonotonic* sepanjang kisaran kesadaran etis dan ada simetris yang diharapkan.

Dalam mengukur *locus of control* penelitian, Tsui dan Gul (1996) dan Muawanah dan Indriantoro (2001) menggunakan skala Rotter. Penelitian tersebut meneliti tentang *locus of control* menggunakan skala WLCS (*The Work Locus of Control Scale*) karena skala WLCS dapat mengukur kepercayaan dalam tingkat kerja dengan lebih spesifik. Penelitian Muawanah dan Indriantoro (2001) fokus pada respon auditor ketika auditor dengan komitmen profesional dihadapkan pada tekanan sosial (yaitu berupa: auditor akan menyetujui atasan atau akan meniru rekan kerja) dan kesadaran etis.

Variabel lain yang mempengaruhi perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit adalah tingkat pengalaman audit. Khomsiyah dan Indriantoro (1998) menyatakan bahwa pendidikan formal (pengalaman tidak langsung) mempunyai pengaruh yang besar terhadap perilaku etis akuntan publik sebab pendidikan tinggi akuntansi tidak saja bertanggung jawab pada mahasiswanya, tetapi juga bertanggung jawab mendidik mahasiswanya agar mempunyai kepribadian (*personality*) yang utuh sebagai manusia. Selain itu, pengalaman langsung dari pengalaman masa lalu akan menentukan dan mengarahkan seseorang dalam setiap perilakunya.

Untuk mengetahui perilaku akuntan publik dalam menghadapi situasi konflik audit, perlu dipahami beberapa faktor, yaitu: *locus of control*, komitmen profesional,

pengalaman audit dan kesadaran etis. *Locus of control*, komitmen profesional dan pengalaman audit merupakan variabel personalitas, sedangkan kesadaran etis merupakan variabel *cognitive style*. Variabel personalitas mengarah pada sikap dan keyakinan individual, sedangkan variabel *cognitive style* mengarah pada cara atau metode individu menerima, menyimpan, memproses, dan mentransformasikan informasi ke dalam tindakannya (Muawanah dan Indriantoro 2001). Interaksi variabel personalitas dan variabel *cognitive style* akan menunjukkan pengaruhnya terhadap akuntan publik dalam situasi konflik audit.

Dalam penugasan yang dilakukan atas klien, akuntan publik seringkali dihadapkan pada dilema etis yang menyebabkan terjadinya konflik audit. *Locus of control* membantu akuntan publik untuk menghadapi lingkungan kerja dan menyelesaikan suatu pekerjaan (Millet 2005). Komitmen profesional digunakan sebagai panduan pemahaman nilai-nilai dan norma untuk mengevaluasi sikap akuntan publik dalam menghadapi suatu pekerjaan. Pengalaman audit membantu akuntan publik dalam menyadari kejadian-kejadian yang tidak sesuai dengan bukti-bukti yang ada. Kesadaran etis membantu akuntan publik untuk bertanggung jawab dan memihak pada kepentingan masyarakat. Faktor-faktor tersebut membantu akuntan publik dalam menghadapi konflik audit.

Faktor *locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit dan kesadaran etis dapat berpengaruh pada akuntan publik dalam mengatasi situasi konflik. Keterkaitan antar variabel tersebut menarik untuk diteliti, oleh karena itu permasalahan dalam penelitian ini adalah bagaimana pengaruh *locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit yang dimoderasi oleh kesadaran etis terhadap perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit terhadap perilaku akuntan publik dalam konflik audit dengan kesadaran etis sebagai variabel pemoderasi.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap teori akuntansi, khususnya mengenai *locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit dan kesadaran etis. Selain itu juga diharapkan dapat menjadi referensi bagi kantor akuntan publik (KAP) untuk membantu perilaku akuntan publik dalam menghadapi situasi konflik audit. Bagi akademisi, hasil penelitian ini diharapkan menjadi acuan normatif dalam pembentukan perilaku calon akuntan dalam mengelola konflik, *locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit dan kesadaran etis yang kelak akan dihadapi.

## TINJAUAN TEORITIS

### *Locus of Control (LOC)*

*Locus of control* didefinisikan MacDonald (Tsui dan Gul 1996) sejauh mana seseorang merasakan hubungan kontinjensi antara tindakan dan hasil yang mereka peroleh. Konsep *locus of control* terutama didasarkan pada teori pembelajaran sosial (*social learning theory*) (Reiss dan Mitra 1998). Teori tersebut menyatakan bahwa pilihan dibuat oleh individu dari berbagai macam perilaku potensial yang tersedia untuk mereka. Millet (2005) menyatakan perilaku auditor dalam situasi konflik akan dipengaruhi oleh karakter *locus of control*-nya.

Jenis *locus of control* terdiri dari internal *locus of control* dan eksternal *locus of control*. Seseorang yang percaya bahwa mereka memiliki pengendalian atas takdir mereka disebut memiliki internal *locus of control*, sedangkan individu yang percaya bahwa hasil mereka ditentukan oleh agen atau faktor ekstrinsik di luar mereka sendiri (keberuntungan, kesempatan, nasib atau kepercayaan) memiliki eksternal *locus of control*. Individu dengan internal *locus of control* akan lebih mungkin berperilaku etis dalam situasi konflik audit dibanding dengan individu dengan eksternal *locus of control* (Muawanah dan Indriantoro 2001). Individu dengan eksternal *locus of control* merasa kurang puas dengan jabatan mereka, sebaliknya individu dengan internal *locus of control* menganggap hasil-hasil organisasi berasal dari tindakan mereka sendiri. Perasaan tidak puas pada individu dengan eksternal *locus of control* dapat disebabkan karena menganggap dirinya memiliki sedikit kontrol atas hasil-hasil organisasi daripada individu internal. Sedangkan individu dengan internal *locus of control* menganggap hasil-hasil organisasi berasal dari tindakannya, karena mereka aktif mencari informasi sebelum mengambil keputusan, lebih termotivasi untuk berprestasi dan melakukan usaha lebih besar untuk mengendalikan lingkungan mereka. Namun, pada situasi tertentu individu dengan eksternal *locus of control* dapat memperlihatkan sisi internalnya. Hal ini disebabkan individu eksternal telah mempelajari situasi yang lebih awal (melakukan tugas-tugas yang rumit, yang mencakup sebagian besar jabatan manajerial dan profesional yang menuntut pembelajaran dan pengelolaan informasi), sehingga mereka memiliki kekuatan untuk pengendalian yang kuat.

### **Komitmen Profesional**

Komitmen profesional dapat diartikan sebagai intensitas identifikasi dan keterlibatan individu dengan profesi tertentu. Identifikasi ini membutuhkan beberapa tingkat kesepakatan dengan tujuan dan nilai profesi termasuk nilai moral dan etika

(Modway et al. 1979). Aranya et al. (1981) mendefinisikan komitmen sebagai suatu keyakinan akan penerimaan tujuan dan nilai organisasi atau profesi, kemauan untuk memainkan upaya tertentu atas nama organisasi atau profesi, dan gairah untuk mempertahankan keanggotaan pada organisasi atau profesi.

Komitmen profesional digambarkan sebagai suatu format fokus karir pada komitmen pekerjaan yang menekankan pentingnya suatu profesi di masa hidup seseorang (Morrow, dalam Wang dan Armstrong 2001). Komitmen profesi perlu dikembangkan selama proses sosialisasi ke dalam profesi yang dipilih dengan penekanan-penekanan pada nilai-nilai profesi, karena masyarakat profesional memiliki karakteristik berbeda dalam memanfaatkan suatu organisasi. Wang dan Armstrong (2001) menyatakan bahwa dalam masyarakat profesional, pekerjaan mempunyai maksud utama bagi mereka sendiri, tetapi di dalam organisasi, pekerjaan mempunyai arti penting bagi pemberi kerja, penilaian karir dan pekerjaannya berdasarkan kesadaran atas apa yang mereka lakukan.

Ponemon (1992) mengatakan komitmen profesi bisa dihasilkan dari proses akulturasi dan asimilasi pada saat masuk dan memilih untuk tetap dalam profesi yang bersangkutan dan juga menyimpulkan bahwa perilaku etis akuntan publik berhubungan dengan tingginya komitmen akuntan pada profesi. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa komitmen profesional mendasari perilaku, sikap, dan orientasi profesional seseorang dalam menjalankan tugasnya.

### **Pengalaman Audit**

Pengalaman langsung merupakan faktor individu yang dianggap dapat mendukung hasil penelitian ini. Dengan pengalaman kerja dalam kurun waktu empat tahun (Tsui dan Gul 1996), maka akuntan publik dianggap telah berpengalaman untuk menghadapi konflik audit. Proporsi tentang pertimbangan profesional dalam akuntansi menunjukkan bahwa pengalaman memunculkan suatu struktur pengetahuan yang skematik dan abstrak, yang diperoleh dalam memori lama. Struktur pengetahuan memberikan suatu petunjuk bagi proses pertimbangan dan respon terhadap situasi yang timbul dalam proses audit.

Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman akuntan publik maka semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Dalam hal pengalaman, penelitian-penelitian di bidang psikologi yang telah dikutip oleh Jeffrey dan Weatherholt (1996) memperlihatkan bahwa seseorang yang lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa.

Penerapan dan pengembangan penelitian atas pengalaman dalam bidang auditing juga mengungkapkan hasil yang serupa. Butt (1988) mengungkapkan bahwa akuntan publik yang berpengalaman akan membuat *judgment* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang akuntan publik yang belum berpengalaman. Marchant (1989) menemukan bahwa akuntan publik yang berpengalaman mampu mengidentifikasi kesalahan-kesalahan dalam telaah analitik secara lebih baik. Akuntan publik yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan (Davis 1996). Tubbs (1992) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim. Rendahnya kesadaran etis para akuntan publik yang memegang posisi yang tinggi dalam organisasi kantor akuntan publik dapat mempengaruhi pengalaman dalam bidang audit (Ponemon 1992).

### **Kesadaran Etis**

Motif kesadaran sangat penting dalam proses pengambilan keputusan karena merupakan sumber dari proses berpikir. Terdapat dua faktor dalam motif kesadaran, yaitu: 1) keinginan akan kestabilan atau kepastian serta 2) kompleksitas dan keragaman (Ikhsan dan Ishak 2005). Keinginan akan kestabilan menegaskan adanya kemampuan untuk memprediksikan. Hal ini akan memenuhi keinginan individu dalam membangun bagian-bagian konsep yang sesuai satu sama lain secara konsisten. Keinginan akan kestabilan ini mengaktifkan baik pikiran sadar maupun bawah sadar untuk menghindari ketidakstabilan, ketidakjelasan, atau ketidakpastian informasi. Motif kesadaran akan membantu akuntan publik dalam memprediksi suatu keputusan yang tidak terencana maupun ketika dihadapkan pada keputusan yang terencana dengan baik, agar dapat menghadapi risiko dan ketidakpastian dalam mengambil suatu tindakan.

Akuntan publik diharuskan menjunjung etika profesional sehingga memberikan kepercayaan publik dan mendorong kesadaran akan tanggung jawab akuntan publik pada transparansi pelaporan. Tanggung jawab ini tergantung pada integritas, dan integritas tergantung pada perilaku dan kepercayaan etis. Perilaku etis ini dipengaruhi oleh pihak lain sebagai seorang individu dalam lingkungan profesinya tanpa memperhatikan perilaku tersebut sesuai kode etik atau tidak, sehingga kesadaran etis tergantung dari individu. Trevino (1998) menyatakan bahwa tahapan pengembangan kesadaran moral individual menentukan bagaimana seseorang berpikir tentang dilema etis, menentukan apa yang benar dan salah. Kesadaran atas benar dan salah tidak cukup memprediksi perilaku pengambilan keputusan etis. Tsui dan Gul (1996) menyatakan bahwa perlu variabel situasional dan individual

lain yang dapat berinteraksi dengan komponen kognitif (kesadaran moral) sehingga dapat menentukan bagaimana individu akan berperilaku dalam merespon dilema etis dalam situasi konflik audit.

### **Pengaruh *Locus of Control* terhadap Perilaku Akuntan Publik dalam Situasi Konflik Audit tergantung pada Tingkat Kesadaran Etis**

*Locus of control* merupakan salah satu variabel individu yang diduga dapat digunakan untuk memprediksi perilaku atau tindakan yang dilakukan seorang individu. Sebagai variabel yang mandiri, *locus of control* dimoderasi dengan kesadaran etis dapat bersama-sama mempengaruhi pengambilan keputusan etis. Pendekatan ini untuk melihat sikap akuntan publik dalam mengambil keputusan etis yang tegas sesuai dengan etika ketika dihadapkan pada situasi konflik audit.

Tsui dan Gul (1996) melakukan penelitian bahwa *locus of control* dapat berinteraksi dengan kesadaran etis untuk mempengaruhi perilaku dalam konflik audit, dan hasilnya signifikan bahwa interaksi antara kesadaran etis dan *locus of control* sebagai variabel independen mempengaruhi auditor dalam situasi konflik audit dengan perbandingan terbalik. Trevino (1998) juga menyatakan bahwa *locus of control* dapat berinteraksi dengan kesadaran etis untuk mempengaruhi perilaku akuntan publik dalam dilema etis. Penelitian lain yang dilakukan oleh Muawanah dan Indriantoro (2001) meneliti interaksi *locus of control* dan kesadaran etis terhadap perilaku auditor dalam konflik audit, dan hasilnya menunjukkan bahwa *locus of control* terhadap respon auditor dalam konflik audit tergantung pada tingkat kesadaran etis. Berdasarkan argumentasi dan *review* penelitian terdahulu maka hipotesis dalam penelitian ini disusun sebagai berikut :

**H<sub>1</sub> : *Locus of control* berpengaruh terhadap perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit pada tingkat kesadaran etis tertentu.**

### **Pengaruh Komitmen Profesional terhadap Perilaku Akuntan Publik dalam Situasi Konflik Audit tergantung pada Tingkat Kesadaran Etis**

Muawanah dan Indriantoro (2001) menelaah empiris pengambilan keputusan etis dengan pernyataan bahwa salah satu determinan penting perilaku pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan. Faktor-faktor individual tersebut meliputi variabel-variabel yang merupakan ciri pembawaan lahir dan variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan manusia. Komitmen profesional termasuk dalam variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan manusia, sehingga komitmen profesional ini dapat digunakan sebagai faktor yang mempengaruhi perilaku akuntan publik.

Jeffrey dan Weatherholt (1996) menguji hubungan antara komitmen profesi, pemahaman etika, dan sikap ketaatan pada peraturan. Hasilnya menunjukkan bahwa akuntan publik dengan komitmen profesional yang kuat, perilakunya lebih mengarah pada aturan dibanding akuntan publik dengan komitmen yang rendah. Sedangkan Muawanah dan Indriantoro (2001) menguji hubungan antara komitmen profesi dan kesadaran etis terhadap respon auditor dalam konflik audit. Hasilnya menunjukkan bahwa interaksi komitmen profesi dan kesadaran etis adalah signifikan, berarti komitmen profesi dapat mempengaruhi perilaku akuntan publik dalam menghadapi situasi konflik audit. Akuntan publik dalam menjalankan tugasnya harus memiliki perasaan terikat dan kepercayaan yang kuat dengan tujuan profesi yang mereka jalankan. Dengan demikian akan memiliki komitmen profesional yang tinggi ketika mengorientasikan tindakannya. Komitmen profesional perlu didukung dengan kesadaran berperilaku etis agar menghindari suatu tindakan yang dapat merusak profesinya dan agar akuntan publik mampu menghadapi tekanan sosial (baik dari atasan maupun dari klien).

Akuntan publik dengan komitmen profesional yang tinggi akan memiliki kesadaran etis yang tinggi dalam merespon situasi konflik audit dengan mengabaikan tekanan sosial yang ada dibanding individu dengan komitmen profesional yang rendah. Berdasarkan argumentasi dan *review* pada penelitian terdahulu maka hipotesis dalam penelitian ini disusun sebagai berikut:

**H<sub>2</sub> : Komitmen profesional berpengaruh terhadap perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit pada tingkat kesadaran etis tertentu.**

### **Pengaruh Pengalaman Audit terhadap Perilaku Akuntan publik dalam Situasi Konflik Audit tergantung pada Tingkat Kesadaran Etis.**

Tsui dan Gul (1996) dalam penelitiannya menetapkan pengalaman berdasarkan kurun waktu empat tahun, karena dalam kurun waktu empat tahun akuntan publik dianggap telah berpengalaman dalam situasi konflik audit. Herliansyah dan Ilyas (2006) menyatakan bahwa risetnya menunjukkan bagaimana pengalaman dapat digunakan untuk meningkatkan kinerja untuk pengambilan keputusan. Pengalaman akan diinteraksikan dengan kesadaran etis sehingga diprediksikan pengalaman yang banyak akan memiliki kesadaran etis yang tinggi sehingga tidak salah dalam mengambil keputusan, sedangkan pengalaman yang sedikit akan memiliki kesadaran etis yang rendah. Namun, pengalaman saja tidak cukup tanpa didukung kesadaran etis, oleh karena itu penelitian ini menginteraksikan pengalaman audit dengan kesadaran etis. Berdasarkan argumen dan *review* penelitian terdahulu maka hipotesis dalam penelitian ini disusun sebagai berikut:

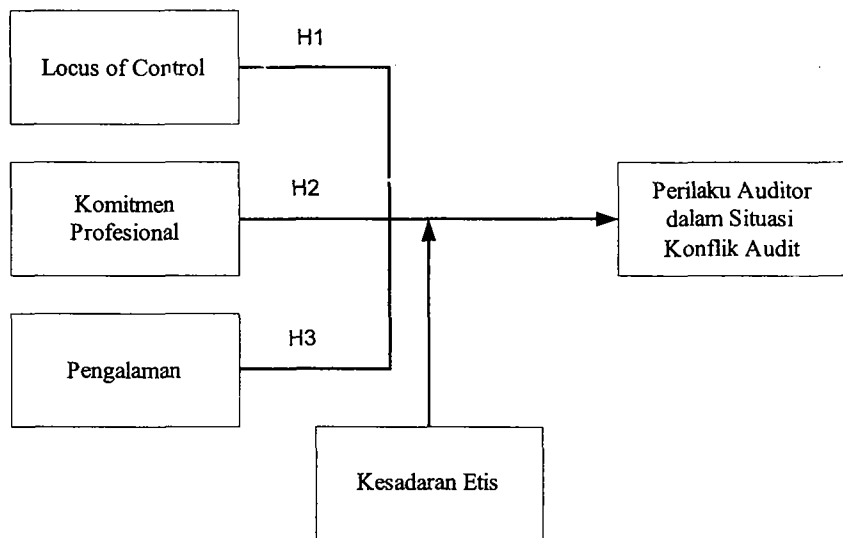


**H<sub>3</sub> : Pengalaman audit berpengaruh terhadap perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit pada tingkat kesadaran etis tertentu.**

**Model Penelitian**

Berikut ini adalah model penelitian yang didasarkan pada argumen yang telah dikemukakan di atas:

**Gambar 1  
Model Penelitian**



**METODE PENELITIAN**

**Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel**

Penelitian ini menggunakan data primer dengan mengirimkan kuesioner (*mail survey*) kepada kantor akuntan publik di DKI Jakarta (187 kuesioner), Semarang (49 kuesioner) dan Surabaya (154 kuesioner) yang terdaftar di Direktori Kantor Akuntan Publik yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) tahun 2005. Hal ini dilakukan karena ketiga kota ini merupakan kota-kota terbesar di pulau Jawa dan memiliki kantor akuntan publik dengan jumlah banyak jika dibanding dengan kota-kota lain. Pengambilan sampel menggunakan *non-probability sampling* yaitu metode *convenience*, karena jumlah populasi akuntan publik dalam satu kantor tidak diketahui.

## **Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

### ***Locus of Control.***

Variabel ini didefinisikan Millet (2005) sebagai konstruk internal *locus of control* dan eksternal *locus of control* yang mengatur keyakinan seseorang atas kejadian yang menimpa hidupnya. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *The Work Locus of Control Scale* (WLCS), yang dikembangkan oleh Spector (1988). Instrumen ini menggunakan 16 pernyataan dengan menggunakan skala *Likert 7 point*. Responden diminta untuk memilih alternatif jawaban mulai dari skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 7 (sangat setuju).

### ***Komitmen Profesional***

Variabel ini didefinisikan dengan tingkat keterlibatan individu dalam profesi (Aranya et al. 1981). Skala pengukuran menggunakan skala *Likert 7 point* dengan meminta responden menunjukkan pilihan antara sangat tidak setuju (poin 1) sampai dengan sangat setuju (poin 7) dari 15 pernyataan yang diajukan.

### ***Pengalaman Audit***

Variabel ini didefinisikan dengan pengalaman akuntan publik dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani (Suraida 2005). Informasi mengenai instrumen ini diperoleh dari data demografi responden dan pengalaman audit ini dilihat dari banyaknya penugasan yang dilakukan.

### ***Kesadaran Etis***

Instrumen ini digunakan untuk mengukur kemampuan individu dalam mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam suatu kejadian (Muawanah dan Indriantoro 2001). Variabel ini diukur menggunakan *Multidimensional Ethics Scale* (MES) yang dikembangkan oleh Reidenbach dan Robin (1990) dengan mengadopsi 3 skema. Skema ini mengukur level kesadaran etis dengan skala *Likert 7 point*. Responden diminta untuk memilih alternatif jawaban mulai dari skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 7 (sangat setuju). Setiap skema memerlukan respon responden untuk menunjukkan apakah tindakan yang dinyatakan dalam skema itu etis atau tidak, dan kemungkinan responden melakukan tindakan yang sama dengan skema. Untuk mengontrol pengaruh lingkungan sosial (*halo effect*) instrumen ini

dilengkapi dengan pertanyaan tentang kemungkinan kolega melakukan hal yang sama.

### ***Perilaku Akuntan Publik dalam Situasi Konflik Audit.***

Instrumen yang digunakan untuk mengukur sejauh mana akuntan publik mau memenuhi tuntutan klien dalam situasi konflik (Muawanah dan Indriantoro 2001). Variabel ini diukur melalui tiga kasus pendek yang dikembangkan oleh Muawanah dan Indriantoro (2001). Responden diminta mengambil keputusan atas suatu kasus yang dihadapi dengan cara menerima atau menolak permintaan klien. Perilaku etis merupakan jawaban responden yang menolak permintaan klien. Skala *Likert 7 point* digunakan untuk melihat perilaku etis, perilaku tidak etis (poin 1) dan perilaku etis (poin 7).

### **Teknik Analisis**

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui valid tidaknya suatu pernyataan dalam kuesioner ini dengan melakukan korelasi *bivariate* antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk. Suatu instrumen dinyatakan valid jika korelasi antara masing-masing indikator terhadap total skor konstruk menunjukkan hasil yang signifikan. Sedangkan uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konstan dari waktu ke waktu, menggunakan *Cronbach alpha* dan pengolahan data menggunakan bantuan komputer dengan program SPSS versi 12.0. Suatu instrumen dikatakan *reliable* jika nilai *Cronbach alpha* di atas 0.60 (Nunnally 1967 dalam Ghazali 2005).

Uji asumsi klasik digunakan dalam penelitian ini untuk menghindari adanya penyimpangan dalam suatu model regresi. Uji asumsi klasik terdiri dari uji normalitas, multikolinearitas dan heteroskedastisitas. Pengujian hipotesis menggunakan *multiple regression* untuk menganalisis hubungan antara variabel dependen (perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit) dengan variabel independen (*locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit, kesadaran etis).

## **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **Gambaran Umum Responden**

Responden penelitian ini adalah akuntan publik yang berkedudukan sebagai auditor junior, auditor senior, supe.visor, manajer. Pengiriman 370 kuesioner melalui pos dilakukan pada satu tahap pada tanggal 3 November 2006 untuk kota Jakarta,

Surabaya, dan Semarang. Kuesioner yang diantar langsung kepada responden untuk beberapa kantor akuntan publik di Kota Semarang sebanyak 20 kuesioner. Sehingga total yang dikirim sebanyak 390 kuesioner, dari jumlah tersebut ada 15 kuesioner yang tidak dapat sampai ke tempat tujuan karena kantor akuntan publik yang dituju pindah alamat, maka kuesioner yang sampai ke responden sejumlah 375. Berdasarkan kota tujuan yang menjadi wilayah responden penelitian, jumlah kuesioner yang terkumpul berasal dari Kota Jakarta (17 kuesioner), Surabaya (16 kuesioner), dan Semarang (23 kuesioner). Total kuesioner yang kembali adalah 56 yang menunjukkan tingkat pengembalian 14,93 %.

Dari profil responden dapat dilihat bahwa responden paling banyak berusia 20 sampai 30 tahun dengan jenjang pendidikan S1 serta lama bekerja kurang dari 2 tahun. Hal ini menunjukkan responden mempunyai pengalaman yang belum cukup lama bekerja di kantor akuntan publik. Responden mayoritas berkedudukan sebagai auditor junior dan banyaknya penugasan lebih dari 7, kondisi tersebut menggambarkan mayoritas responden bertindak sebagai pelaksana teknis penugasan audit.

Hasil uji reliabilitas dan validitas menunjukkan nilai Cronbach Alpha ( $> 0,60$ ). Hal ini menunjukkan bahwa semua variabel reliable. Sedangkan dari hasil uji validitas menunjukkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur konstruk locus of control, komitmen profesional, kesadaran etis dan perilaku akuntan publik adalah valid, artinya benar-benar mengungkapkan hal yang diukur dalam kuesioner.

### Uji Asumsi Klasik

Hasil uji normalitas menunjukkan bahwa semua data berdistribusi secara normal dan tidak terjadi penyimpangan, sehingga data yang dikumpulkan dapat diproses dengan lebih lanjut. Hal ini dapat dibuktikan dengan melihat nilai *Asymp. Sig.* sebesar 0,233 di mana nilai tersebut di atas nilai *cutoff* (0,05).

Hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa nilai *Tolerance* lebih besar dari nilai *cutoff* 0,10 dan nilai VIF yang tidak lebih dari 10. Dengan kata lain dalam model ini tidak ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas atau tidak terjadi multikolinearitas. Dengan demikian model regresi dalam penelitian dinyatakan layak untuk digunakan untuk aplikasi dalam persamaan regresi.

Hasil pengujian heteroskedastisitas menunjukkan bahwa persebaran antara nilai prediksi variabel terikat dengan residualnya tidak membentuk suatu pola yang pasti, atau terjadi persebaran yang tidak menggerombol membentuk suatu pola yang teratur. Dengan demikian dalam model regresi dalam penelitian ini tidak terjadi suatu gejala heteroskedastisitas, maka model regresi dalam penelitian layak digunakan untuk analisis lebih lanjut.

## Pengujian Hipotesis Penelitian

Hasil analisis regresi untuk pengujian hipotesis pertama, hipotesis kedua, dan hipotesis ketiga tampak pada Tabel 1. Pengujian hipotesis pertama merupakan interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etis yang memiliki *t-value* sebesar 2,848 dan signifikan pada 0,006 ( $p < 0,05$ ), hal ini berarti bahwa  $H_{01}$  ditolak. Dengan kata lain interaksi *locus of control* dengan kesadaran etis berpengaruh terhadap respon akuntan publik dalam situasi konflik audit. Pengaruh hubungan antara *locus of control* dengan respon akuntan publik dalam situasi konflik audit adalah positif. Jadi, semakin rendah *locus of control* maka akan semakin rendah respon akuntan publik dalam situasi konflik audit (kecenderungan yang lebih besar untuk menolak permintaan klien). Sebaliknya, *locus of control* tinggi maka semakin tinggi respon akuntan publik dalam situasi konflik audit (kecenderungan yang lebih besar untuk menerima permintaan klien).

**Tabel 1**  
**Uji Hipotesis**

Hipotesis	Koefisien	<i>t-value</i>	Sig.	Keterangan
1	1,391	2,848	0,006	$H_{01}$ ditolak
2	1,537	2,153	0,036	$H_{02}$ ditolak
3	-0,046	-0,074	0,941	$H_{03}$ diterima

Sumber: Output SPSS, 2007

Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tsui dan Gul (1996) serta Muawanah dan Indriantoro (2001) yang menyatakan bahwa pada level kesadaran etis yang rendah hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit adalah positif dengan kata lain skor tinggi dari eksternal *locus of control* berhubungan dengan skor yang tinggi dari respon auditor dalam situasi konflik audit (kecenderungan yang lebih besar untuk menerima permintaan klien atau kurang independen). Demikian juga pada level kesadaran etis tinggi, skor rendah dari internal *locus of control* berhubungan dengan skor rendah dari respon auditor dalam situasi konflik audit (lebih independen). Namun pada kesadaran etis tinggi, juga ditemukan hubungan negatif antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit, yaitu eksternal *locus of control* lebih merespon dalam arah yang tidak diprediksi sehingga lebih independen, sedangkan internal memiliki respon yang tinggi sehingga tidak independen.

Pengujian hipotesis kedua merupakan interaksi antara komitmen profesional dengan kesadaran etis yang memiliki *t-value* sebesar 2,153 dan signifikan pada 0,036

( $\rho < 0,05$ ), hal ini berarti bahwa  $H_0_2$  ditolak. Dengan kata lain interaksi komitmen profesional dengan kesadaran etis berpengaruh terhadap respon akuntan publik dalam situasi konflik audit. Pengaruh hubungan komitmen profesional dengan respon akuntan publik dalam situasi konflik audit adalah positif. Hal ini berarti komitmen profesional yang rendah menyebabkan respon akuntan publik dalam situasi konflik audit juga akan rendah (independen). Sebaliknya, akuntan publik yang memiliki komitmen profesional tinggi maka responnya terhadap konflik audit juga tinggi (kurang independen).

Hal ini sejalan dengan penelitian Muawanah dan Indriantoro (2001) yang menyatakan bahwa level kesadaran etis tinggi ditemukan hubungan negatif antara komitmen profesional dengan respon auditor dalam situasi konflik audit. Demikian juga pada level kesadaran etis rendah, komitmen profesi berhubungan positif dengan respon akuntan publik dalam situasi konflik audit. Jadi, komitmen profesional tinggi yang berarti respon auditor tinggi (kurang independen).

Hipotesis ketiga merupakan interaksi antara pengalaman audit dengan kesadaran etis yang memiliki *t-value* sebesar -0,074 dan signifikan pada 0,941 ( $\rho > 0,05$ ), hal ini berarti bahwa  $H_0_3$  diterima. Dengan kata lain interaksi pengalaman audit dengan kesadaran etis tidak berpengaruh terhadap respon akuntan publik dalam situasi konflik audit, hal ini disebabkan karena rata-rata responden masih berkedudukan sebagai auditor junior dengan lamanya bekerja kurang dari dua tahun tetapi banyaknya penugasan yang dilakukan sudah lebih dari tujuh. Hal ini sejalan dengan penelitian Ashton (1991) dan Blocher et al. (1993) dalam Herliansyah dan Ilyas (2006) yang menyatakan bahwa sering sekali akuntan publik dalam membuat keputusan audit hanya memiliki sedikit kesempatan untuk mengembangkan suatu pemahaman, sehingga ketika diinteraksikan dengan kesadaran etis hasilnya menjadi tidak signifikan. Namun hal ini bertolak belakang dengan penelitian Ponemon (1992) yang menyatakan bahwa pengalaman dalam bidang audit dapat dipengaruhi oleh rendahnya kesadaran etis para akuntan publik yang memegang posisi yang tinggi dalam organisasi kantor akuntan publik.

## PENUTUP

### Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit terhadap perilaku akuntan publik dalam konflik audit dengan kesadaran etis sebagai variabel pemoderasi. Berdasarkan pada hasil penelitian sebagaimana telah dipaparkan pada bab sebelumnya, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Interaksi *locus of control* dengan kesadaran etis yang dirasakan akuntan publik mempengaruhi perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit. *Locus of control* berpengaruh positif terhadap respon akuntan publik dalam situasi konflik audit. Jadi, semakin rendah *locus of control* pada diri akuntan publik menyebabkan respon dalam menghadapi konflik audit juga rendah.
2. Interaksi komitmen profesional dengan kesadaran etis yang dirasakan akuntan publik mempengaruhi perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit. Komitmen profesional berpengaruh positif terhadap respon akuntan publik dalam situasi konflik audit. Hal ini berarti semakin rendah komitmen profesional menyebabkan respon akuntan publik dalam konflik audit juga rendah.
3. Interaksi pengalaman audit dengan kesadaran etis yang dirasakan akuntan publik tidak berpengaruh terhadap perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit.

### **Keterbatasan Penelitian**

Beberapa hal yang menjadi keterbatasan dalam penelitian ini adalah: pertama, penelitian ini tidak membedakan perilaku akuntan publik menurut besaran KAP. Kedua, melekat pada metode survey untuk pengumpulan data yang mengakibatkan tidak bisa dilakukan kontrol atas jawaban responden, responden bisa tidak jujur dalam responnya.

### **Penelitian Lanjutan**

Berdasarkan keterbatasan penelitian di atas maka penelitian selanjutnya dapat menguji kembali variabel *locus of control*, komitmen profesional, pengalaman audit terhadap perilaku akuntan publik dalam konflik audit dengan memasukkan variabel kontrol ukuran atau besaran KAP. Adanya variabel kontrol tersebut diharapkan dapat memperjelas situasi konflik audit yang dihadapi oleh para auditor.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Aranya, N., J. Pollock dan J. Amernic. "An Examination Of Professional Commitment In Public Accounting." *Accounting Organizations and Society* 6, no. 4 (1981): 271-280.
- Butt, J.L. "Frequency Judgement in an Auditing Related Task." *Journal of Accounting Research* 26 (1988): 315- 330.
- Davis, Jefferson T. "Experience and Auditor's Selection of Relevant Information for Preliminary Control of Risk Assesment" *Auditing: Journal of Practice &*

*Theory* 15 (1996): 16-17.

- Ghozali, H. Imam. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 2005.
- Herliansyah, Y., dan Meifida Ilyas. "Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Penggunaan Bukti Relevan." Dalam Auditor Judgment, Simposium Nasional Akuntansi IX Padang, 2006.
- Ikhsan, Arfan dan Muhammad Ishak. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat, 2005.
- Jeffry, Cynthia dan Nancy Weatherholt. "Ethical Development, Profesional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPA's and Corporate Accountants." *Behavioral Research in Accounting* 8 (1996): 8-29.
- Khomsiyah dan Nur Indriantoro. "Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen, dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta." *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 1 (1) (1998): 13-28.
- Libby, R., dan D. Frederick. "Experience and the Ability to Explain Audit Findings." *Journal of Accounting Research* 28 (2) (1990): 348- 367.
- Millet, Patrick. "Locus of Control and Its Relation to Working Life: Studies from The Fields of Vocational Rehabilitation and Small Firms in Sweden." Doctoral Thesis, Department of Human Work Science, Lulea University of Technology Sweden, 2005.
- Marchant, G.A. "Analogical Reasoning and Hypothesis Generation in Auditing." *The Accounting Review* 64 (1989): 500-513.
- Modway, R. T., M.S. Richard, dan W.P. Lyman. "The Measurement of Organizational Commitment." *Journal of Vocational Behaviour* 11 (1979): 224-247.
- Muawanah, U., dan Nur Indriantoro. "Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis." *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 4 , no. 2 (2001): 133-150.
- Ponemon, Lawrence A. "Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting." *Accounting, Organization and Society*, March 1992, 239-234.
- Reiss, Michelle C dan Kaushik Mitra. "The Effects of Individual Difference Factors on the Acceptability of Ethical and Unethical Workplace Behaviors." *Journal of Business Ethics* 17 (1998): 1581-1593.
- Siegel, G., dan H. R. Marconi. *Behaviour Accounting*. Chicago: South-Western Publishing Co., 1989.
- Suraida, Ida. "Uji Model Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor." *Jurnal Akuntansi* 9 (2005): 115-129.
- Trevino, L. K., K. Butterfield, dan D.L. Mc Cabe. "The Ethical Context in Organizations: Influences on Employee Attitudes and Behaviors." *Business*



*Ethics Quarterly* 8 (3) (1998): 447- 476

Tsui, Judi S. L. dan Ferdinand A. Gul. "Auditors' Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on The Role of Locus of Control and Ethical Reasoning." *Accounting Organizations and Society* 21, no. 1 (1996): 41-51.

Wang, X., dan Anona Armstrong. "A Structural Model of Professional Commitment from the Perspective of Characteristics of a Professional Community." Working Paper School of Management, Victoria University of Technology, 2001.

