

BUDAYA ETIS ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI PENGARUH ORIENTASI ETIS PADA PERTIMBANGAN ETIS AUDITOR

Ni Ketut Apriliawati¹
Ketut Alit Suardana²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Bali, Indonesia
e-mail: apriliawati80@yahoo.com

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Bali, Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh pertimbangan etis auditor pada orientasi etis dan budaya etis organisasi sebagai variabel pemoderasi. Penelitian ini dilakukan di Bali, sampel yang diambil sebanyak 80 orang dengan metode *purposive sampling*. Pengumpulan data dilakukan dengan penyebaran kuesioner dengan menggunakan skala Likert 4 poin untuk mengukur 28 indikator. Teknik analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa orientasi etis idealisme berpengaruh positif pada pertimbangan etis auditor, orientasi etis relativisme berpengaruh negatif pada pertimbangan etis auditor, budaya etis organisasi memoderasi pengaruh orientasi etis idealisme pada pertimbangan etis auditor, budaya etis organisasi memoderasi pengaruh orientasi etis relativisme pada pertimbangan etis auditor. Hal ini menunjukkan bahwa variabel budaya etis organisasi mampu memoderasi pengaruh orientasi etis pada pertimbangan etis auditor.

Kata kunci: Budaya Etis Organisasi, Orientasi Etis, Pertimbangan Etis Auditor

ABSTRACT

This study was conducted to determine the ethical culture of the organization as the moderating variable influence ethical orientation on ethical considerations auditor. This research was conducted in Bali, samples taken as many as 80 people with purposive sampling method. The data collection is done by distributing questionnaires using Likert scale of 4 points to measure 28 indicators. The analysis technique used is moderated regression analysis. These results indicate that the orientation of ethical idealism positive influence on ethical considerations auditor, the orientation of ethical relativism negative effect on ethical considerations auditor, ethical culture organization moderating influence ethical orientation idealism on ethical considerations auditor, ethical culture organization moderating influence of the orientation of ethical relativism on the ethical considerations auditor, This shows that the ethical organizational culture variables able to moderate the influence of ethical orientation on ethical considerations auditor.

Keywords: Organizational Ethical Culture, Orientation Ethical, Ethical Considerations Auditor

PENDAHULUAN

Banyak masalah yang terjadi pada berbagai kasus bisnis yang ada saat ini melibatkan profesi akuntan. Sorotan yang diberikan kepada profesi ini disebabkan oleh berbagai faktor, antara lain terjadi praktik-praktik profesi yang mengabaikan standar akuntansi dan etika. Perilaku tidak etis merupakan isu yang relevan bagi profesi akuntan saat ini. Isu mengenai etika akuntan di Indonesia berkembang seiring dengan terjadinya beberapa pelanggaran etika, baik yang dilakukan oleh akuntan publik, akuntan Internal maupun akuntan pemerintah (Ludigo, 1999).

Auditor sering menghadapi situasi yang dilematis dalam menjalankan tugasnya. Konflik audit muncul ketika auditor diharuskan membuat keputusan yang bertentangan dengan independensi dan integritasnya dengan imbalan ekonomis yang mungkin terjadi atau tekanan di sisi lainnya (Windsor, 1995). Hal ini menyebabkan auditor dihadapkan pada pilihan keputusan yang terkait dengan hal-hal keputusan etis ataupun tidak etis. Etika seseorang dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, salah satunya adalah lingkungan kerja. Menurut Hunt (1986) kemampuan seorang profesional untuk dapat mengerti dan sensitif akan adanya masalah-masalah etika dalam profesinya dipengaruhi oleh lingkungan budaya atau masyarakat dimana profesi itu berada, lingkungan profesi, lingkungan organisasi, dan pengalaman pribadi (Nurfarida, 2011).

Seseorang yang mempunyai pekerjaan professional didalam menjalankan dan mengerjakan pekerjaannya pasti akan professional juga. Menurut PSA N0.150.1 (SA Seksi 150) menyatakan bahwa prinsip perilaku professional mewajibkan setiap

praktisi untuk mematuhi setiap ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku, serta menghindari setiap tindakan yang dapat mendeskreditkan profesi, hal ini mencakup setiap tindakan yang dapat mengakibatkan terciptanya kesimpulan yang negatif oleh pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, yang dapat menurunkan reputasi profesi. Auditor yang mempunyai sikap professional pasti akan mampu menghadapi tekanan yang muncul dari dalam diri sendiri maupun dari lingkungan sekitarnya.

Seorang auditor apabila melaksanakan tugasnya harus sesuai dengan standar moral dan etika profesi yang berlaku. Auditor diharapkan dapat berlaku jujur, adil dan tidak memihak serta mengungkapkan laporan keuangan dengan sebenarnya. (Mulyadi, 2002:31). Menurut PSA No.200.9 (SA Seksi 200) menyatakan praktisi mungkin menghadapi situasi yang dapat menimbulkan ancaman khusus terhadap kepatuhan pada satu atau lebih prinsip dasar etika profesi, ancaman khusus tersebut tidak dapat diklasifikasikan menurut jenis ancaman seperti yang tercantum pada paragraf 200.3 dari kode etik ini. Setiap praktisi harus selalu waspada terhadap situasi dan ancaman khusus tersebut, baik dalam hubungan professional maupun hubungan bisnisnya.

Sadar akan etika dan sikap professional sangat penting dalam menjalankan pekerjaan, seorang auditor dan profesi akuntansi lainnya pasti akan sering menghadapi situasi dilemma etis dalam memilih nilai-nilai yang bertentangan. Pertimbangan etis auditor sangat berperan penting didalam proses pengambilan keputusan pada saat auditor menghadapi situasi dilematis. Paragraf 16 SA200

menyebutkan bahwa auditor harus menggunakan pertimbangan professional dalam merencanakan dan melaksanakan audit atas laporan keuangan.

Dilema etis dalam *setting auditing* bisa terjadi ketika auditee dan auditor tidak sepakat terhadap aspek fungsi dan tujuan pemeriksaan. Apabila terjadi keadaan seperti ini maka auditee dapat mempengaruhi auditor pada saat melakukan proses audit dan juga auditee dapat menekan auditor untuk melakukan tindakan yang melanggar standar pemeriksaan. Menurut PSA No.19 (SA Seksi 317) menyatakan jika auditor dihalangi oleh klien dalam memperoleh bukti cukup dan kompeten guna mengevaluasi apakah unsur tindakan pelanggaran hukum oleh klien telah atau akan memiliki dampak material terhadap laporan keuangan, maka auditor biasanya harus menyatakan tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan. Pada kondisi seperti ini auditor dihadapkan pada pilihan keputusan yang bertentangan terkait aktivitas pemeriksaan. Apabila auditor menuruti tuntutan yang diajukan auditee hal ini berarti bahwa auditor telah melanggar standar pemeriksaan dan kode etik serta mungkin juga auditor mendapatkan imbalan dari auditee. Namun, apabila auditor memutuskan tidak mematuhi tuntutan yang diberikan maka ia akan mendapatkan tekanan dari auditee. Menghadapi situasi tersebut auditor diharapkan mampu membuat pertimbangan-pertimbangan etis sehingga keputusan yang diambilnya akan etis juga.

Berbagai kecurangan di dunia usaha terjadi di Indonesia. Berbagai skandal keuangan, korupsi, penyalahgunaan aset, serta perekrutan laporan keuangan telah menjadi berita setiap hari di media massa, sehingga menjadi sorotan dan keprihatinan masyarakat Indonesia. Salah satu contoh fenomena yang ada di Bali yaitu kasus

Kantor Akuntan Publik yang pernah dibekukan ijinnya adalah KAP Gunarsa. KAP Gunarsa pernah dibekukan ijinnya oleh Kementerian Keuangan selama 6 (enam) bulan. Pembekuan dilakukan karena yang bersangkutan telah melakukan pelanggaran terhadap Standar Auditing (SA) - Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam pelaksanaan audit atas laporan keuangan dana pensiun pada PT. Bank Dagang Bali pada tahun 2009 (Dharmawan, 2015). Penelitian Hwang (2010) menemukan bahwa lingkungan audit dan tekanan klien cenderung akan mempengaruhi keputusan auditor dalam menerima pelaporan keuangan yang agresif (manipulatif). Hal ini menunjukkan bahwa tekanan oleh klien telah menyebabkan auditor melakukan penyimpangan terhadap prosedur audit. Tekanan dari klien memang akan selalu terjadi karena auditor dibayar oleh klien, tetapi disisi lain auditor dibatasi oleh kode etik dan standar auditing, yang mengharuskan auditor tetap independen dalam segala situasi.

Orientasi etika merupakan alternatif pola perilaku seseorang untuk menyelesaikan dilema etika, yang dibentuk oleh idealisme dan relativisme (Forsyth, 1980 dan Higgins, 2005). Penelitian ini menggunakan masing-masing sepuluh indikator untuk mengukur idealisme dan relativisme (Irawati, 2012). Pengukuran idealisme berkaitan dengan tindakan yang berpedoman pada nilai-nilai etika dan moral, sedangkan relativisme berkaitan dengan penolakan terhadap nilai-nilai etika dan moral (Forsyth, 1980).

Budaya organisasi adalah system makna dan keyakinan bersama yang di anut oleh para anggota organisasi yang menentukan sebagian besar cara mereka bertindak,

budaya tersebut mewakili persepsi bersama yang dianut oleh para anggota organisasi tersebut (Robbins, 2003:58). Budaya organisasi pada intinya merupakan sebuah sistem dari nilai-nilai yang bersifat umum. Persepsi terhadap budaya organisasi didasarkan pada kondisi-kondisi yang dialami seseorang dalam organisasinya, seperti penghargaan, dukungan, dan perilaku yang diharapkan diperoleh di organisasi.

Pertimbangan etis yang didefinisikan oleh (Wibowo, 2007) berarti sebagai pertimbangan-pertimbangan apa yang harus diputuskan serta dilakukan untuk mengatasi dilema etis. Pertimbangan etis mengarah pada suatu pertimbangan mengenai apakah kebenaran secara pasti dari tindakan-tindakan secara etis seperti apa yang seharusnya memang dilakukan. Proses dari tahapan-tahapan pertimbangan etis yaitu meliputi pemikiran etis dari pertimbangan profesionalnya dalam sebuah pemecahan yang ideal untuk dilema etis (Thorne, 2000).

Penelitian tentang pengaruh orientasi etis pada pertimbangan etis sudah pernah diteliti oleh beberapa peneliti. Januarti (2011) meneliti tentang analisis pengaruh pengalaman auditor, komitmen profesional, orientasi etis dan nilai etika organisasi terhadap persepsi dan pertimbangan etis (Auditor Badan Pemeriksa Keuangan). Variabel yang diidentifikasi dalam penelitian ini adalah *experience*, *professional commitment*, *ethical orientation*, *corporate ethical value*, *perception and ethical judgment*. Penelitian yang dihasilkan menunjukkan yaitu hanya variabel orientasi etis yang berpengaruh signifikan terhadap persepsi dan pertimbangan etis auditor BPK. Douglas *et al.* (2001) meneliti mengenai *The Effect of Organizational*

Culture and Ethical Orientation on Accountants Ethical Judgements, ditemukan adanya pengaruh antara budaya etis organisasi terhadap pertimbangan etis.

Penelitian ini meneliti tentang pengaruh orientasi etis (*ethical orientation*) terhadap pertimbangan etis auditor yang merupakan hal menarik untuk diteliti, dikarenakan pertimbangan etis yang dibuat oleh seseorang akan dapat mempengaruhi pengambilan keputusan didalam menghadapi dilemma etis. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh pertimbangan etis auditor pada orientasi etis yang dimana pertimbangan etis auditor juga dapat ditentukan oleh budaya etis organisasi. Budaya etis organisasi digunakan sebagai pedoman dalam memandu orang yang berada dalam perusahaan didalam menilai dan membuat pertimbangan secara etis dalam melaksanakan pekerjaannya

Motivasi dalam penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh variabel orientasi etis pada pertimbangan etis auditor dengan menambahkan variabel moderator budaya etis organisasi, serta penggunaan dimensi waktu dan tempat yang berbeda (*confirmatory research*). Selain itu, penelitian sebelumnya menggunakan sampel jenuh menggunakan skala Likert 1 sampai 5, sedangkan dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dengan skala Likert 1 sampai 4 untuk menghindari *multi interpretable* (banyak interpretasi), *central tendency effect* dan menghindari banyak informasi yang hilang (Kriyantono, 2008).

Norma etika akan memandu perilaku orang dalam mengenali masalah etis serta membuat pertimbangan ataupun keputusan (Cavanagh *et al.*, 1981). Menurut Forsyth (1980) Orientasi etis ditentukan oleh dua karakteristik yaitu idealisme dan

relativisme. Auditor yang memiliki tingkat idealisme yang tinggi akan lebih mengikuti aturan moral serta lebih mengarah pada pedoman yang telah ditetapkan sehingga dapat berperilaku etis. Sedangkan auditor apabila memiliki tingkat idealisme yang rendah akan menentang aturan moral sehingga tidak berperilaku etis. Menurut Douglas *et al* (2001) yang juga meneliti hubungan antara orientasi etis dan pertimbangan etis auditor, menunjukkan hasil bahwa mempunyai derajat idealisme yang lebih tinggi akan berhubungan dengan keputusan yang lebih etis. Dari beberapa temuan tersebut, maka hipotesis yang akan dibuktikan dalam penelitian ini adalah :

H₁: Orientasi etis idealisme berpengaruh positif pada pertimbangan etis auditor.

Setiap pribadi memiliki konsep yang berbeda-beda dalam menentukan perilaku etikanya, sehingga dalam memperhatikan konsep etika adalah diri dari system nilai pribadi akan dipengaruhi oleh system nilai diluar diri pribadi (Khomsyiah, 1980). Orientasi etika muncul akibat timbulnya pola perilaku yang berperan dalam menyelesaikan permasalahan dilemma etika dan konsekuensi – konsekuensinya (Higgins, 2005). Penelitian yang dilakukan oleh Liu (2008) yang menyatakan bahwa derajat idealisme yang tinggi dan derajat relativisme yang rendah akan cenderung mengembangkan perilaku etis. Pemikiran relativisme mengarahkan tindakan seseorang sesuai dengan apa yang dia persepsikan secara pribadi, sehingga keputusan yang mereka buat seringkali bertentangan dengan norma yang umumnya ada di masyarakat.

Dari beberapa temuan tersebut, maka hipotesis yang akan dibuktikan dalam penelitian ini adalah:

H₂: Orientasi etis relativisme berpengaruh negatif pada pertimbangan etis auditor

Menurut Douglas *et al* (2001) budaya merupakan system nilai yang bersifat umum. Menurut Schein (1985) budaya etis organisasi merupakan standar yang mengatur adaptasi internal dan eksternal sebuah organisasi. Hunt *et al* (1989) menyatakan bahwa temuan Alchian (1972) juga mengungkapkan bahwa budaya etis organisasi memiliki pengaruh yang sangat kuat dalam membentuk perilaku dan pertimbangan etis semua orang yang ada dalam perusahaan tersebut. Penelitian Douglas *et al.* (2001) menemukan pengaruh antara budaya etis organisasi pada pertimbangan etis auditor. Penelitian yang dilakukan Vitell (2006) menunjukkan bahwa budaya etis organisasi mempunyai pengaruh pada pertimbangan etis. Berdasarkan beberapa temuan tersebut, maka hipotesis yang akan dibuktikan dalam penelitian ini adalah:

H₃: Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis idealisme dan pertimbangan etis auditor

Hunt (1986) menyatakan lingkungan organisasi (misalnya, corporate ethical value) adalah salah satu faktor yang berpengaruh pada keputusan etis. Suasana etis juga akan mempengaruhi moral reasoning manajer di dalam membuat pertimbangan etis. Forte (2004) menyatakan interaksi dengan faktor lain seperti lama bekerja, umur, pendidikan, jenis kelamin, dan hirarki jabatan. Penelitian yang dilakukan Aras (2001) terhadap praktisi akuntansi dan keuangan di Turki menunjukkan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan etis. Namun penelitian

yang dilakukan oleh Ziegenfuss (2000) budaya etis organisasi memiliki pengaruh yang lemah pada pertimbangan etis. Berdasarkan beberapa temuan tersebut, maka hipotesis yang akan dibuktikan dalam penelitian ini adalah :

H₄: Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis relativisme dan pertimbangan etis.

METODE PENELITIAN

Desain penelitian merupakan perencanaan, struktur, serta strategi penelitian dalam rangka menjawab pertanyaan dan mengendalikan penyimpangan yang mungkin terjadi (Sumarni, 2006:47). Penelitian ini menggunakan kajian teori utama dan pendukung. Teori utama yang ada dalam penelitian ini yaitu adalah teori etika yang menjelaskan mengenai proses pengambilan keputusan yang berkaitan dengan moral dan justifikasi terhadap keputusan. Terdapat tujuh teori pendukung dalam penelitian ini yaitu perkembangan moral kongitif, etika, auditor, kantor akuntan publik, Orientasi etis, pertimbangan etis dan budaya etis organisasi. Kajian empiris dari penelitian ini berpedoman pada beberapa peneliti yang sudah pernah melakukan penelitian terlebih dahulu sebelum penelitian ini dilakukan. Kajian teori dan empiris digunakan untuk merumuskan masalah dalam penelitian ini, apabila rumusan masalah sudah tersusun sehingga dikembangkan hipotesis penelitian. Setelah hipotesis disusun maka hipotesis tersebut di uji dengan statistik sehingga dapat diperoleh hasilnya. Setelah hasil uji hipotesis didapat .maka ditariklah kesimpulan secara menyeluruh mengenai penelitian yang telah dilakukan peneliti. Setelah itu, peneliti juga dapat, memberikan saran mengenai penelitian yang telah dilakukan. Selain itu, peneliti juga dapat

memberikan saran kepada peneliti selanjutnya mengenai kelemahan penelitian yang telah dilakukan maupun pengembangan yang dapat dilakukan untuk penelitian selanjutnya. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan rancangan penelitian yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh antara variabel independen dan variabel dependen. Berdasarkan karakteristik dari masalah yang diteliti, maka penelitian ini merupakan penelitian *survey* yang bersifat *causal study*. Menurut Sugiyono (2014:34) *causal study* adalah studi penelitian untuk menemukan sebab akibat suatu variabel atau lebih dengan variabel lain.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis budaya etis organisasi sebagai variabel pemoderasi pengaruh orientasi etis pada pertimbangan etis auditor. Menganalisis pengaruh tersebut data yang digunakan dalam penelitian ini adalah hasil pengisian oleh auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Bali. KAP yang dipilih merupakan anggota Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dan telah terdaftar dalam Direktorat Kantor Akuntan Publik Indonesia. Daftar KAP beserta alamatnya ditunjukkan pada tabel 1.

Ruang lingkup penelitian ini adalah penelitian tentang variabel-variabel orientasi etis, pertimbangan etis, budaya etis organisasi. Hubungan yang akan dianalisis pengaruh orientasi etis pada pertimbangan etis auditor. Selain itu akan dianalisis juga efek pemoderasi dari budaya etis organisasi atas pengaruh orientasi etis pada pertimbangan etis auditor.

Tabel 1.
Daftar Nama KAP dan Alamat KAP , 2015

No	Nama Kantor Akuntan Publik	Alamat Kantor Akuntan Publik
1	KAP I Wayan Ramantha	Jl. Rampai No. 1 A Lantai 3, Denpasar, Bali 80235 Telp: (0361)263643
2	KAP Drs.Ida Bagus Djagera	Jl. Hassanuddin No. 1, Denpasar, Bali 80112 Telp: (0361)227450
3	KAP Johan Malonda Mustika & Rekan (Cab)	Jl. Muding Indah I No. 5 Kuta Utara, Kerobokan Denpasar 80361 Telp: (0361)434884
4	KAP Drs. Ketut Budiarta	Perumahan padang Pesona Graha Adhi Blok A 6, Jl. Gunung Agung Denpasar Barat 80117 Telp: (0361)8849168
5	KAP Rama Wendra (Cab)	Pertokoan Sudirman Agung Blok A No 43, Jl. PB Sudirman, Denpasar , Bali 80114 Telp: (0361)255153, 224646
6	KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro & Rekan	Jl. Gunung Muria NO. 4 Monang Maning, Denpasar, Bali 80119 Telp: (0361)480033, 480032, 482422
7	KAP K. Gunarsa	Jl. Tukad Banyusari Gang II No.5 Panjer, Denpasar, Bali 80225 Telp: (0361)225580
8	KAP Drs. Wayan Sunasdyana	Jl. Pura Demak I Gang Buntu No. 89 Tengku Umar Barat, Pemecutan Kelod Denpasar 80117 Telp: (0361)7422329, 8518989
9	KAP Drs. Ketut Muliarta R.M & Rekan	Jl. Drupadi No. 25, Denpasar Bali

Sumber :Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), 2015

Objek penelitian ini adalah pertimbangan etis auditor yang dipengaruhi oleh orientasi etis dengan budaya etis organisasi sebagai variabel pemoderasi (studi empiris pada kantor akuntan publik di bali).

Variabel bebas merupakan variabel yang mempengaruhi atau menjadi sebab perubahannya atau timbulnya variabel dependen (terikat). Variabel bebas dalam penelitian ini adalah orientasi etis yaitu idealisme dan relativisme. Variabel idealisme diukur dengan 10 pertanyaan yang berkaitan dengan sikap tidak memihak dan terhindar dari berbagai kepentingan. Idealisme yang dimaksud dalam penelitian ini adalah tidak melanggar norma - norma yang ada dan tidak merugikan orang lain.

Idealisme diukur dengan menggunakan sepuluh item yang dikembangkan Forsyth (1981) yaitu memastikan hasil audit tidak merugikan pihak lain, toleransi terhadap suatu kerugian, evaluasi terhadap suatu tindakan, tindakan yang berkaitan dengan fisik dan psikologis, sikap profesional, introspeksi diri, penilaian moral, kesejahteraan, pengorbanan, dan penilaian suatu tindakan ideal.

Relativisme diukur dengan menggunakan sepuluh item yang dikembangkan Forsyth (1981) yaitu pertimbangan kode etik, aturan etika audit pada berbagai situasi, subjektivitas, karakteristik prinsip-prinsip moral, penilaian etis terhadap suatu tindakan individu, prinsip-prinsip moral individu, pertimbangan moral, penetapan aturan etika, formulasi kebohongan, dan situasi yang mempengaruhi kebohongan. Variabel relativisme diukur dengan 10 pernyataan yang berkaitan dengan sikap penolakan terhadap nilai-nilai moral yang absolute dalam mengarahkan perilaku etis.

Variabel terikat merupakan variabel yang dipengaruhi atau menjadi akibat karena adanya variabel-variabel bebas. Variabel terikat dalam penelitian ini adalah pertimbangan etis. Pertimbangan etis adalah pertimbangan apa yang sebaiknya dilakukan untuk mengatasi dilema etis (Rest, 1979). Pertimbangan etis yang dimiliki oleh responden diukur menggunakan skenario dimana responden harus memberikan respon terhadap setiap skenario tersebut, apakah didalam skenario tersebut mengandung permasalahan, dilemma etika atau tidak menurut persepsi responden. Pertimbangan etis diukur dengan 3 pertanyaan yang dikembangkan oleh (Thorne, 2000). Penelitian ini dilakukan menggunakan skenario, tiap-tiap skenario tersebut berisi situasi nyata yang dialami serta berisi penjelasan atas tindakan-tindakan yang

dilakukan auditor secara hipotesis. Responden akan memberikan jawaban pada tiap butiran skenario tersebut agar dapat mengetahui tingkat persetujuan atas tindakan yang dilakukan oleh auditor serta menanyakan persepsi para responden tentang skenario tersebut apakah skenario tersebut melibatkan situasi yang etis atau tidak.

Variabel moderator merupakan variabel yang mempengaruhi (memperkuat atau memperlemah) hubungan antara variabel independen dengan dependen. Variabel moderator dalam penelitian ini adalah budaya etis organisasi. Budaya etis organisasi merupakan suatu pandangan tentang persepsi karyawan atas tindakan etis pimpinan yang memperhatikan pentingnya etika didalam perusahaan. Budaya etis organisasi diukur dengan 5 indikator yang dikembangkan oleh Hunt *et al.* (1989). Setiap butiran pertanyaan mengandung tindakan – tindakan yang dilakukan oleh pimpinan terhadap bawahannya baik yang sikap etis maupun tidak etis. Indikator dalam budaya etis organisasi (Falah, 2007) yaitu gaya kepemimpinan atasan, hukuman atas tindakan atau perilaku tidak etis dalam organisasi akan memperbaiki diri dan bersikap etis, kompromi atas perilaku tidak etis tidak di benarkan.

Data Kuantitatif, merupakan data yang berbentuk angka atau data kualitatif yang diangkakan. Data kuantitatif dalam penelitian ini adalah jumlah auditor yang ada di semua KAP di Bali. Data Kualitatif, merupakan data yang dinyatakan dalam bentuk kata, kalimat, dan gambar. Data kualitatif dalam penelitian ini adalah Budaya etis organisasi, orientasi etis (idealisme dan relativisme) dan pertimbangan etis auditor

Data primer diperoleh dari sumber data pertama melalui prosedur dan teknik pengambilan data yang dapat berupa interview, observasi, maupun penggunaan instrumen pengukuran yang khusus dirancang sesuai dengan tujuannya. Data primer pada penelitian ini meliputi jawaban responden melalui penyebaran kuesioner dan hasil wawancara dengan para auditor di semua KAP di Bali. Data sekunder diperoleh dari sumber tidak langsung yang biasanya berupa data dokumentasi dan arsip-arsip resmi. Dalam penelitian ini yang menjadi data sekunder adalah jumlah auditor dan daftar nama Kantor Akuntan Publik di Bali

Menurut Sugiyono (2014;80) populasi adalah wilayah generalisasi, obyek atau subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Bali yang berjumlah 87 orang. Adapun daftar nama Kantor Akuntan Publik di Bali beserta jumlah auditor pada Kantor Akuntan Publik sebagai berikut .

Sugiyono (2014) menyatakan bahwa sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi. Sampel dalam penelitian ini ditentukan dengan metode *purposive sampling* yang menggunakan teknik pengambilan sampel menggunakan kriteria tertentu. Kriteria dalam penelitian ini adalah auditor yang mempunyai pengalaman minimal 1 tahun telah memperoleh penugasan audit sebagai auditor junior. Kriteria yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan kriteria *purposive sampling* dengan menetapkan responden adalah auditor yang memiliki pengalaman minimal 1 tahun bekerja pada KAP.

Tabel 2.
Daftar Nama KAP dan Jumlah Auditor, 2015

No.	Daftar Nama Kantor Akuntan Publik di Bali	Jumlah Auditor (orang)
1.	KAP I Wayan Ramantha	10
2.	KAP Drs. Ida Bagus Djagera	1
3.	KAP Johan Malonda Mustika & Rekan (Cab)	15
4.	KAP Drs. Ketut Budiarta	9
5.	KAP Rama Wendra (Cab)	6
6.	KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro & Rekan	19
7.	KAP K. Gunarsa	3
8.	KAP Drs. Wayan Sunasdyana	9
9.	KAP Drs. Ketut Muliarta R.M & Rekan	9
Total		87

Sumber: Directory IAPI, 2015

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survei dengan menggunakan kuesioner. Teknik kuesioner yaitu metode pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab (Sugiyono, 2014:135). Data dalam penelitian ini dapat terkumpul dengan cara menyebarkan kuesioner ke alamat kantor tempat dimana para auditor tersebut bekerja dan pengembalian semua kuisisioner juga dilakukan dengan mengambil langsung ke semua KAP tersebut sesuai janji yang telah disepakati oleh responden. Alasan menggunakan metode ini karena wilayah KAP tempat menyebarkan kuisisioner masih bisa dijangkau oleh peneliti.

Menguji H_1 dan H_4 dalam penelitian ini, peneliti menggunakan uji interaksi (*moderated regression analysis*) yang disarankan oleh (Pedhazur, 1982). Ghozali (2012) menyatakan bahwa uji interaksi merupakan aplikasi khusus regresi linear berganda dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dan digunakan untuk menguji regresi

dengan variable moderating. Cara untuk mengetahui apakah budaya etis organisasi tersebut merupakan variabel moderating pada hubungan orientasi etis (idealisme dan relativisme) dengan pertimbangan etis auditor, maka ditulislah persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = \alpha + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_3 + b_5X_2X_3 + \epsilon \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan:

Y : Pertimbangan Etis (*dependent variable*)

α : Konstanta

b_x : koefisien regresi

X1 : Interaksi Orientasi Etika dengan Idealisme (*independent variable*)

X2 : Interaksi Orientasi Etika dengan Relativisme (*independent variable*)

X3 : Budaya Etis Organisasi (*moderating variable*)

ϵ : Variabel lain yang tidak terdapat dalam penelitian

HASIL DAN PEMBAHASAN

Untuk memperjelas dan mempermudah pemahaman atas hasil penelitian ini, akan dideskripsikan statistik dari masing-masing faktor yang menjadi variabel dalam penelitian ini. Statistik deskriptif dalam penelitian ini disajikan untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel penelitian antara lain: nilai minimum, maksimum, rata-rata, dan deviasi standar dengan N adalah banyaknya responden penelitian. Hasil analisis deskriptif disajikan pada Tabel 3 berikut ini.

Berdasarkan Tabel 3 dapat diketahui bahwa variabel orientasi etis idealisme (X_1) mempunyai nilai minimum sebesar 26, nilai maksimum sebesar 40, dan nilai rata-rata sebesar 36.44. Hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif orientasi etis idealisme pada Kantor Akuntan Publik di Bali memiliki rata-rata tinggi. Deviasi Standar 3.375, hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik

deskriptif terjadi perbedaan nilai orientasi etis idealisme yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 3.375. Berdasarkan Tabel 3 dapat diketahui bahwa variabel orientasi etis relativisme (X_2) mempunyai nilai minimum sebesar 16, nilai maksimum sebesar 40, dan nilai rata-rata sebesar 33.86. Hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif orientasi etis relativisme pada Kantor Akuntan Publik di Bali ini memiliki rata-rata tinggi, ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif terjadi perbedaan orientasi etis relativisme yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 5,772.

Tabel 3.
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Orientasi Etis Idealisme (X_1)	73	26	40	36.44	3.375
Orientasi Etis Relativisme (X_2)	73	16	40	33.86	5.772
Budaya Etis Organisasi (X_3)	73	10	20	15.92	2.842
Pertimbangan Etis Auditor (Y)	73	7	12	10.42	1.166

Sumber : Data primer diolah, (2016)

Berdasarkan Tabel 3 dapat diketahui bahwa variabel budaya etis organisasi (X_3) mempunyai nilai minimum sebesar 10, nilai maksimum sebesar 20, dan nilai rata-rata sebesar 15,92. Hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif Budaya Etis Organisasi pada Kantor Akuntan Publik di Bali memiliki rata-rata tinggi. Deviasi Standar 2.842, hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif terjadi perbedaan Budaya Etis Organisasi yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 2.842. Berdasarkan Tabel 3 dapat diketahui bahwa variabel pertimbangan etis auditor (Y) mempunyai nilai minimum sebesar 7, nilai maksimum sebesar 12, dan nilai rata-

rata sebesar 10.42. Hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif pertimbangan etis auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali memiliki rata-rata tinggi. Deviasi Standar 1.166, hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif terjadi perbedaan yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 1.166.

Pengujian ini bertujuan untuk menguji hubungan antara pengaruh antara satu variabel independen dengan dependen. Uji ini digunakan untuk mengetahui pengaruh (X_1), (X_2), (X_3), (Y) pada Kantor Akuntan Publik di Bali. Hasil pengujian dapat dilihat dalam tabel 4 berikut ini.

Tabel 4.
Hasil Uji Regresi Linear Sederhana

Variabel Terikat	Variabel Bebas	Koefisien Regresi	Standar Error	t- hitung	Sig.
Pertimbangan Etis	X1	0.752	.230	3.269	0.002
	X2	-2.049	.430	-4.761	0.000
	X3	-2.053	.669	-3.071	0.003
	X1X3	0.063	.014	4.436	0.000
	X2X3	-0.077	.022	-3.568	0.001
Constant	= -8,798		F-Hitung	= 29,094	
Adjusted R Square	= 0.620		Sig.	= 0.000	

Sumber: data primer diolah, (2016)

Berdasarkan Tabel 4 maka diperoleh hasil sebagai berikut:

- α = Intersep/Konstanta = -8,798
- β_1 = Koefisien Regresi dari variabel X1 = 0,752
- β_2 = Koefisien Regresi dari variabel X2 = -2,049
- β_3 = Koefisien Regresi dari variabel X3 = -2,053
- β_4 = Koefisien Regresi dari variabel X1X3 = 0,063
- β_5 = Koefisien Regresi dari variabel X2X3 = -0,077

Persamaan garis linier bergandanya adalah:

$$Y = -8,798 + 0,752(X_1) - 2,049(X_2) - 2,053(X_3) + 0,063(X_1 X_3) - 0,077(X_2 X_3) + \epsilon \dots \dots (2)$$

Nilai konstanta sebesar -8,798 apabila orientasi etis idealisme (X_1), orientasi etis relativisme (X_2), dan budaya etis organisasi (X_3) sama dengan nol, maka

pertimbangan etis auditor (Y) sebesar -8,798. Nilai koefisien regresi orientasi etis idealisme (X_1) sebesar 0.752, menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif antara variabel orientasi etis idealisme (X_1) terhadap variabel pertimbangan etis auditor (Y) sebesar 0.752. Nilai koefisien regresi orientasi etis relativisme (X_2) sebesar -2,049, menunjukkan bahwa terdapat pengaruh negatif antara variabel orientasi etis relativisme (X_2) terhadap variabel pertimbangan etis auditor (Y) sebesar 2,049. Nilai koefisien regresi budaya etis organisasi (X_3) sebesar -2,053, menunjukkan bahwa terdapat pengaruh negatif antara variabel budaya etis organisasi (X_3) terhadap variabel pertimbangan etis auditor (Y) sebesar 2,053. Nilai koefisien regresi (X_1X_3) sebesar 0,063, menunjukkan bahwa dengan adanya X_3 maka pengaruh X_1 terhadap Y akan semakin diperkuat. Nilai koefisien regresi (X_2X_3) sebesar -0,077, menunjukkan bahwa dengan adanya X_3 maka pengaruh X_2 terhadap Y akan semakin diperkuat.

Berdasarkan tabel 4 dapat disimpulkan bahwa, besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai *adjusted R square* (R^2) adalah 0,620. Hasil ini berarti bahwa pengaruh variabel (X_1), (X_2), (X_3), interaksi X_1X_3 , dan interaksi X_2X_3 terhadap (Y) sebesar 62 persen dan sisanya 38 persen dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar model penelitian.

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, satu hal yang perlu diperhatikan adalah kelayakan model penelitian yang dilakukan dengan uji F untuk mengetahui pengaruh variabel-variabel independen pada variabel dependen. Jika nilai $\text{sig } F < (\alpha = 0,05)$ berarti variabel independen mempengaruhi variabel dependen dan variabel independen layak digunakan untuk memprediksi variabel dependen, sehingga

pembuktian hipotesis dapat dilanjutkan. Berdasarkan output di atas nilai dari F hitung 29,094 dengan nilai signifikansi 0.000 (kurang dari 0.05) maka disimpulkan bahwa adanya pengaruh dari variabel independen terhadap variabel dependen secara simultan (bersama-sama). Sehingga model penelitian dikatakan layak digunakan sebagai model regresi moderasi.

Melakukan uji t untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial. Uji t ini dilakukan dengan membandingkan nilai signifikan yang dihasilkan dengan *alpha* 0,05. Hasil pengujian secara parsial masing-masing variabel independen terhadap variabel dependendapat dijelaskan sebagai berikut: Hasil analisis data pada Tabel 4 diperoleh hasil signifikansi sebesar $0,002 < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Ini berarti Orientasi etis idealisme berpengaruh positif pada pertimbangan etis auditor. Hasil analisis data pada Tabel 4 diperoleh hasil signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Ini berarti Orientasi etis relativisme berpengaruh negatif pada pertimbangan etis auditor. Hasil analisis data pada Tabel 4 diperoleh hasil signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Ini berarti Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis idealisme dan pertimbangan etis auditor. Hasil analisis data pada Tabel 4 diperoleh hasil signifikansi sebesar $0,001 < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Ini berarti Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis relativisme dan pertimbangan etis auditor. Berdasarkan hasil yang di sajikan pada Tabel 4 menyatakan bahwa $\beta_1=0,752$ dengan tingkat signifikan uji t sebesar 0,002 yang

menunjukkan angka lebih kecil dari pada taraf nyata dalam penelitian ini yaitu 0,05. Hal tersebut menunjukkan variabel orientasi etis idealisme berpengaruh positif pada pertimbangan etis auditor. Dengan demikian hipotesis pertama (H_1) dapat diterima yaitu, orientasi etis idealisme berpengaruh positif pada pertimbangan etis auditor. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi idealisme seorang auditor, maka ia akan cenderung membuat pertimbangan yang etis. Temuan penelitian ini mendukung teori yang ada yaitu apabila seseorang mempunyai tingkat idealisme tinggi maka akan lebih bisa menemukan masalah etika dan dalam memutuskan masalah akan lebih mengarah pada aturan yang sudah ditetapkan sebelumnya sehingga orang tersebut berperilaku etis dan pertimbangan yang dibuat akan etis juga. Berdasarkan hasil yang di sajikan pada Tabel 4 menyatakan bahwa $\beta_2 = -2,049$ dengan tingkat signifikan uji t 0,000 yang menunjukkan angka lebih kecil dari pada taraf nyata dalam penelitian ini yaitu 0,05. Hal tersebut menunjukkan variabel orientasi etis relativisme berpengaruh negatif pada pertimbangan etis auditor. Dengan demikian hipotesis kedua (H_2) dapat diterima yaitu, orientasi etis relativisme berpengaruh negatif pada pertimbangan etis auditor. Auditor yang mempunyai tingkat relativisme yang tinggi akan menolak aturan-aturan moral dan akan berperilaku tidak etis dan juga dalam membuat pertimbangan akan tidak etis.

Hasil penelitian ini t konsisten dengan hasil penelitian Douglas *et al.* (2001) yang menyatakan bahwa relativisme berpengaruh negatif terhadap pertimbangan etis. Berdasarkan hasil yang di sajikan pada Tabel 4 menyatakan bahwa $\beta_3 = 0,063$ dengan tingkat signifikan uji t sebesar 0,000 yang menunjukkan angka lebih kecil dari pada

taraf nyata dalam penelitian ini yaitu 0,05. Hal tersebut menunjukkan Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis idealisme dan pertimbangan etis auditor. Dengan demikian hipotesis ketiga (H_3) dapat diterima yaitu, Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis idealisme dan pertimbangan etis auditor. Dimana pengaruh yang ditimbulkan akan memperkuat hubungan antara orientasi etis idealisme dan pertimbangan etis auditor. Menurut Schein (1985) budaya etis organisasi merupakan standar yang memandu adaptasi internal dan eksternal sebuah organisasi. Hunt *et al* (1989) menyatakan bahwa temuan Alchian dan Demzet (1972) serta Chamberin (1933) juga mengungkapkan bahwa budaya etis organisasi memiliki pengaruh yang kuat dalam membentuk perilaku dan pertimbangan etis semua orang yang ada dalam perusahaan. Dengan adanya budaya etis organisasi dalam suatu perusahaan maka auditor dalam membuat suatu pertimbangan/keputusan sesuai dan dengan perilaku yang berorientasi etis.

Berdasarkan hasil yang di sajikan pada Tabel 4 menyatakan bahwa $\beta_4 = -0,077$ dengan tingkat signifikan uji t sebesar 0,001 yang menunjukkan angka lebih kecil dari pada taraf nyata dalam penelitian ini yaitu 0,05. Hal tersebut menunjukkan Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis relativisme dan pertimbangan etis auditor. Dengan demikian hipotesis ketiga (H_4) dapat diterima yaitu, Budaya etis organisasi mempengaruhi hubungan antara orientasi etis relativisme dan pertimbangan etis auditor. Dimana pengaruh yang ditimbulkan akan memperkuat hubungan antara orientasi etis relativisme dan pertimbangan etis auditor. Adanya pengaruh budaya etis organisasi terhadap hubungan antara orientasi

etis relativisme dan pertimbangan etis dimungkinkan karena auditor yang menjadi responden dalam penelitian ini memiliki tingkat relativisme yang tinggi.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian, maka dapat ditarik simpulan bahwa variabel orientasi etis idealisme berpengaruh positif pada pertimbangan etis auditor. Hal ini berarti semakin tinggi idealisme seorang auditor, maka ia akan cenderung berperilaku etis dan membuat pertimbangan yang etis pula. Variabel orientasi etis relativisme berpengaruh negatif pada pertimbangan etis auditor. Hal ini berarti Auditor yang memiliki tingkat relativisme yang tinggi lebih cenderung menolak aturan moral dan lebih berperilaku tidak etis serta membuat pertimbangan menjadi tidak etis. Variabel budaya etis organisasi sebagai mediator orientasi etis idealisme pada pertimbangan etis auditor. Hal ini berarti bahwa budaya etis organisasi memiliki pengaruh yang kuat dalam membentuk perilaku etis dan pertimbangan etis orang-orang yang berada dalam perusahaan. Variabel budaya etis organisasi sebagai mediator orientasi etis relativisme pada pertimbangan etis auditor. Hal ini berarti bahwa budaya etis organisasi memiliki pengaruh yang kuat dalam membentuk perilaku etis dan pertimbangan etis orang-orang yang berada dalam perusahaan.

Saran-saran yang dapat diberikan berkaitan dengan hasil penelitian serta untuk kesempurnaan penelitian selanjutnya adalah sebaiknya auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali agar mampu bersikap idealis dalam membuat pertimbangan-pertimbangan dalam hal mengaudit laporan keuangan perusahaan sehingga auditor

dapat dipercaya oleh para pemakai laporan keuangan dalam perusahaan yang diauditnya. Apabila semua auditor dalam Kantor Akuntan Publik di Bali berperilaku sesuai dengan budaya etis yang berlaku maka sikap dan perilaku auditor akan etis juga dimana dalam pembuatan pertimbangan auditnya akan menunjukkan hasil yang sesuai dengan standar-standar yang berlaku. Berperilaku etis yang dimaksudkan adalah tidak melanggar moral.

DAFTAR NREFERENSI

- Alchian, A., & Demsetz., H. 1972. Production, information costs, and economic organization. *American Economic Review*, 52: 777-795.
- Aras, G., Muslumov, A., 2001, *The Analysis of Factors Affecting Ethical Judgments: The Turkish Evidence*, Department of Business Administration, Yildiz Technical University, Yildiz 34349, Istanbul.
- Cavanagh, G.F., D.J. Moberg, M. Velasques, 1981, The Ethics of Organizational Politics, *The Academy of Management Review*, July, 363.
- Dharmawan, Surya Ari Nyoman. 2015. Studi Analisis Faktor Penyebab Disfungsional Auditor dan Upaya Penanggulangan Disfungsional Auditor terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik "X" di Wilayah Denpasar, Bali). *Jurnal ilmu social dan humaniora*, Vol. 4, No. 1.
- Douglas P. C, Ronald A, Davidson dan B. N Shwartz. 2001. "The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants Ethical Judgements", *Journal of Business Ethics* 34, pp. 101 – 121.
- Falah, Syaikhul. 2006. Pengaruh Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika Terhadap Sensitivitas Etika. *Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro*.
- _____. 2007. Pengaruh Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika Terhadap Sensitivitas Etika (Studi Empiris Tentang Pemeriksaan Internal Bawasda). *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar 26-28 Juli.
- Forsyth, D.R. 1980. "A Taxonomi of Ethical Ideologis", *Jurnal of Personality and Social Psychology*. Januari. pp. 175 – 184.

- Forte, Almerinda. 2004, "Antecedents of Managers Moral Reasoning", *Journal of Business Ethics* 51 pp. 315 – 347.
- Ghozali, Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Higgins dan Kelleher. 2005. Comparative Perspectives on the Ethical Orientations of Human Resources, Marketing and Finance Functional Managers. *Journal of Business Ethics*, Vol. 56, pp. 275-288.
- Hunt, S.D., and Vitell, S. 1986. "A General Theory of Marketing Ethics" , *Journal of Macromarketing*, August, pp. 5 – 16.
- Hunt,S.D, V.R.Wood, and L.B.Chonko, 1989, Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing,*Journal of Marketing*, vol. 53 (3), 79-90.
- Hwang N.C.R and Chang C.J. 2010. Litigation environment and auditor's decision to accept client's aggressive reporting.*Journal Account Public Policy*.Vo. 29.p.281-295
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2015. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Publik Indonesia. 2015. "Direktori KAP & AP 2015". (Online).Diakses pada tanggal 13 Oktober 2015. Tersedia di website: <http://www.iapi.or.id/iapi/directory.php>.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2014. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Irawati, Anik dan Supriyadi. 2012. Pengaruh Orientasi Etika Pada Komitmen Profesional, Komitmen Organisasional dan Sensitivitas Etika Auditor dengan Gender sebagai Variabel Pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin*.
- Januarti, Indira. Dan Wijayanti, E.D. 2011. "Analisis Faktor-Faktor yang mempengaruhi perusahaan di Indonesia melakukan Auditor Switching".SNA XIV 2011.Aceh.
- Khomsiyah, dan Nur Indriantoro. 1980. "Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 1,No.1, Januari, Hal. 13-28.
- Kriyantono, Rachmat. 2008. *Teknik Praktis Riset Komunikasi: Disertai Contoh Praktis Riset Media,Public Relations, Advertising, Komunikasi Organisasi*,

Komunikasi Pemasaran, Edisi Pertama Cetakan Ketiga. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.

- Liu, David. T.Y. 2008.*Manual Persalinan* Edisi 3. Jakarta: EGC.
- Ludigdo, Unti. dan Mas'ud Machfoedz. 1999. "Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis". *Jurnal Riset Akuntanis Indonesia*.IAI.Vol.2 No. 1 Januari hal 1- 19.
- Mulyadi. 2002. *Sistem Akuntansi*, Salemba Empat, Jakarta.
- Nurfarida, Lia. 2011. *Pengaruh Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika terhadap Komitmen Organisasi dan sensitivitas Etika Auditor pada Aparatur Inspektorat Kabupaten Bogor*.Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Phedazur, E.J, 1982. *Multiple Regression in Behavioral Research*, CBS College Publishing, New York.
- Rest, J.R. 1979.*Revised Manual for the Defining Issues Test. Minneapolis: Minnesota Moral Research Project.*
- Robbin, S.P. 1996. *Organizational Behavioral*.*Seventh Edition*.Englewood Cliff. Prentice Hall, Inc
- _____. 2003. *Perilaku Organisasi*, Jilid 2, PT. Indeks Kelompok Gramedia, Jakarta.
- Schein, EH. 1985. *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass, San Fransisco.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R & D*, Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Sumarni, M & Wahyuni, S.2006.*Metodologi Penelitian*. Yogyakarta
- Thorne,L.,2000. An Analysis of the Association of Demographic Variables with the Cognitive Moral Development of Canadian Accounting Students: An Examination of the Applicability of American-Based Findings to The Canadian Context,*Journal of Accounting Education*,vol.17,157-174.
- Vitell,S.J., and E.R. Hidalgo,2006. The Impact of Corporate Ethical Values and Enforcement of Ethical Codes on The Perceived Importance of Ethics in Business: A Comparison of U.S and Spanish Managers,*Journal of Business Ethics*,64,31-43.

- Wibowo, Prof. Dr, SE, M.Phil. 2007. *Manajemen Kinerja*, PT. Rajagrafindo Persada, Jakarta.
- Windsor, C.A., and N.M. Ashkanasy, 1995, *The Effect of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence, Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 (7/8), 701-720.
- Ziegenfuss, D.E., and Martinson, O.B., 2000. *Looking at What Influences Ethical Perception and Judgement*, *Management Accounting Quarterly*, Fall, 41-47.