

**ANALISIS PERBEDAAN PERILAKU ETIS PELAKU AKUNTANSI DALAM
ETIKA PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN SATUAN KERJA
PERANGKAT DAERAH KABUPATEN BADUNG**

**I.Gst Agung Ayu Rai Utami Handayani¹
Ni Made Dwi Ratnadi²
IGAM. Asri Dwija Putri³**

^{1,2,3} Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Udayana, Bali, Indonesia
e- mail: utami2903@yahoo.co.id

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis perbedaan perilaku etis pelaku akuntansi berdasarkan karakteristik individu dalam etika penyusunan laporan keuangan satuan kerja perangkat daerah. Metode pengumpulan data menggunakan teknik kuesioner. Penelitian ini menggunakan teknik analisis *Mann Whitney U – Test*. Hasil penelitian adalah perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *internal locus of control* lebih etis daripada *external locus of control*. Perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior tidak lebih etis daripada yunior. Perilaku pelaku akuntansi wanita tidak lebih etis daripada pria. Perilaku pelaku akuntansi dengan kategori *benevolents* lebih etis daripada *entitleds*. Perilaku pelaku akuntansi yang berlatar belakang pendidikan akuntansi tidak lebih etis daripada *non* akuntansi dalam etika penyusunan laporan keuangan satuan kerja perangkat daerah.

Kata kunci: Perilaku etis, *locus of control*, masa jabatan, *gender*, *equity sensitivity*, latar belakang pendidikan.

ABSTRACT

The aim of this study was to analyze the differences in accounting principals of ethical behavior based on the individual characteristics of the ethics of the financial statements of the local work force. Methods of data collection using questionnaire techniques. This study uses analysis techniques Mann Whitney U - Test. The result is the behavior of agents belonging to the category of accounting internal locus of control is more ethical than external locus of control. The behavior of agents accounting including senior category no more than ethical the juniors in the ethics of the financial statements of the local work. Accounting actor's behavior women are not more ethical than men. The behavior of agents accounting category benevolents more ethical than entitleds. The behavior of agents accounting educational background in accounting is no more ethical than non ethical accounting in preparing the financial statements of the local work force.

Keywords: ethical behavior, locus of control, length of service, gender, equity sensitivity, background education.

PENDAHULUAN

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) adalah wujud transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan daerah. Akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pusat maupun daerah merupakan tujuan dalam reformasi dan administrasi sektor publik. Pengguna informasi atau pengguna sistem informasi adalah manusia (manajer, investor, pemerintah dan pengguna lainnya yang berkepentingan dengan informasi tersebut). Keberhasilan suatu sistem informasi tidak lepas dari perilaku manusianya (Asri, 2008). Faktor yang dibutuhkan adalah kesiapan sumber daya manusia aparat pemerintah. Etika dan sikap positif akuntan di Indonesia merupakan salah satu faktor untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan (Yulianti dan Fitriany, 2005). Pemerintah harus memperhatikan kemampuan pegawainya karena dituntut memiliki akuntabilitas yang mampu menyusun sistem pelaporan yang baik dan mapan.

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai entitas akuntansi memiliki pelaku akuntansi yang terdiri dari Bendahara dan Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK SKPD), seperti yang dijelaskan dalam pasal 15, PP 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, disebutkan sebagai berikut: Kepala daerah atas usul Pejabat Penatausahaan Keuangan Daerah (PPKD) mengangkat bendahara penerimaan untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada SKPD, Kepala daerah atas usul PPKD mengangkat bendahara pengeluaran untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran belanja pada SKPD.

Guna mewujudkan administrasi keuangan yang efektif maka peran PPK SKPD sangatlah vital dengan kata lain kemampuan dan kecakapannya dalam menyusun dokumen Laporan Keuangan SKPD. Berkaitan dengan pegawai maka efektif tidaknya suatu organisasi sangat tergantung dari kemampuan individu. Pemerintah harus memperhatikan kemampuan pegawainya karena dituntut untuk memiliki akuntabilitas yang mampu menyusun sistem pelaporan yang baik dan mapan. Fenomena yang dapat diamati dalam perkembangan sektor publik dewasa ini adalah semakin menguatnya tuntutan pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi sektor publik seperti: pemerintah pusat dan daerah, unit – unit kerja pemerintah, departemen dan lembaga – lembaga negara (Mardiasmo, 2009: 20).

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 1 ayat 5, keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintah daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban tersebut, dalam rerangka Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. Dalam pasal 14 ayat 1 menyebutkan bahwa dalam rangka melaksanakan wewenang atas penggunaan anggaran yang dimuat dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran – Satuan Kerja Perangkat Daerah (DPA – SKPD), kepala SKPD menetapkan pejabat yang melaksanakan fungsi tata usaha keuangan pada SKPD sebagai pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Pejabat Penatausahaan Keuangan SKPD sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mempunyai tugas antara lain:

menyiapkan laporan keuangan SKPD. Kemudian dalam pasal 86 ayat (1) menyebutkan bahwa pengguna anggaran atau kuasa pengguna anggaran, bendahara penerimaan atau pengeluaran dan orang atau badan yang menerima atau menguasai uang atau barang atau kekayaan daerah, wajib menyelenggarakan penatausahaan sesuai dengan peraturan perundang – undangan.

Masalah penting dalam profesi dan pemakai akuntansi adalah standar akuntansi. Standar akuntansi yang diatur sedemikian harus dapat memberikan informasi kepada pihak - pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan. Standar akuntansi ini akan berubah dan berkembang sesuai dengan tuntutan dan perkembangan masyarakat (Krisna *et al.*, 2015) dan Belkaoui (2006). Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menggunakan standar akuntansi untuk memeriksa laporan keuangan.

Pemilihan Pemerintah Kabupaten Badung sebagai tempat penelitian dalam penelitian ini mengingat Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Badung mendapatkan opini yang berbeda – beda dari BPK RI setiap tahun. Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Badung tahun anggaran 2008 – 2013 memperoleh opini: tidak memberikan pendapat tahun 2008, pendapat wajar dengan pengecualian tahun 2009 dan 2010. Kabupaten Badung meraih opini wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2011 dan 2012. Namun pada tahun anggaran 2013 ini Pemerintah Kabupaten Badung mendapat opini tidak wajar.

Pihak BPK RI Perwakilan Bali tetap mendorong upaya – upaya perbaikan tata kelola keuangan Pemerintah Kabupaten Badung supaya menjadi lebih baik kedepannya. Langkah – langkah lanjutan yang terpenting untuk memperbaiki tata kelola keuangan dengan menindaklanjuti opini yang diberikan BPK RI dengan kinerja yang lebih baik dan mengoptimalkan penanganan tentang kelemahan – kelemahan yang ada. Sinergitas semua pihak diharapkan untuk bekerjasama memperbaiki apa yang menjadi kelemahan dan faktor – faktor yang menentukan kualitas LKPD di Pemerintah Kabupaten Badung serta upaya – upaya apa yang harus dilakukan untuk meningkatkan atau mencapai opini yang lebih baik, untuk mewujudkan penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan transparan (*good governance*) dan menjalankan pemerintahan yang akuntabel atau dapat dipertanggungjawabkan.

Berdasarkan data pada Tabel 1.1 dari sembilan Kabupaten / Kota dan Provinsi di Provinsi Bali dari Tahun 2008 – 2013, LKPD Pemerintah Kabupaten Badung termasuk Kabupaten yang tidak bisa mempertahankan opini yang diperoleh dari BPK RI.

Tabel 1.1
Perkembangan Opini BPK RI terhadap LKPD Provinsi/Kabupaten.Kota
di Provinsi Bali Tahun 2008 – 2013

No	LKPD	OPINI					
		2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	Kota Denpasar	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
2	Kabupaten Badung	TMP	WDP	WDP	WTP	WTP	TW
3	Kabupaten Gianyar	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
4	Kabupaten Bangli	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	TMP
5	Kabupaten	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP

6	Klungkung Kabupaten	WDP	WDP	TMP	WDP	WDP	WDP
7	Karangasem Kabupaten	WDP	WDP	TMP	WDP	WDP	WDP
8	Buleleng Kabupaten	WDP	WDP	WDP	WDP	TMP	WDP
9	Tabanan Kabupaten	TMP	TW	TW	WDP	WDP	WDP
10	Jembrana Provinsi Bali	TMP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP

Sumber : BPK – RI, LHP LKPD Provinsi / Kabupaten / Kota di Provinsi Bali,
Tahun 2008 – 2013

Keterangan : WDP (Wajar Dengan Pengecualian), WTP (Wajar Tanpa Pengecualian),
TMP (Tidak Memberikan Pendapat), TW (Tidak Wajar).

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai entitas akuntansi memiliki pelaku akuntansi yang terdiri dari Bendahara dan Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK SKPD). Kepala daerah atas usul Pejabat Penatausahaan Keuangan Daerah (PPK SKPD) mengangkat bendahara penerimaan dan pengeluaran untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran belanja SKPD. Motivasi penelitian ini untuk menganalisis perbedaan perilaku etis pelaku akuntansi berdasarkan karakteristik individu dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD. Hasil penelitian ini diharapkan dapat mengungkapkan karakteristik individu pelaku akuntansi dalam upaya pembenahan sumberdaya manusia penyusun laporan keuangan SKPD.

Profesi akuntan publik sering dihadapkan pada dilema etis dari setiap jasa yang ditawarkan. Penelitian mengenai karakteristik individu yang mempengaruhi perilaku etis antara lain dilakukan oleh Ustadi dan Utami (2005), Ruegger and King (1992), Febrianty (2010), Renata (2005). Penelitian tersebut menggunakan faktor - faktor

individual seperti: *locus of control*, tingkat pendidikan, pengalaman kerja, *gender* dan *equity sensitivity*. Sedangkan penelitian Yulianti dan Fitriany (2005), Fanani *et al.*, (2008), dan Almaidah (2009) mengukur etika penyusunan laporan keuangan dengan indikator *misstate, disclosure, cost and benefit, responsibility* dan manajemen laba.

Menurut Robbins (2008), Kotler (1993), Suharman (2005) dan Walgito (2004) persepsi adalah proses dimana individu mengatur dan mengintegrasikan kesan – kesan sensoris mereka guna memberi arti bagi lingkungan mereka. Pemahaman mengenai persepsi penting karena persepsi merupakan variabel yang dapat mempengaruhi perilaku individu. Persepsi yang bersifat subjektif, ditafsirkan berbeda antara individu yang satu dengan yang lain, hal ini bergantung pada kemampuan dan keadaan dari masing – masing individu. Persepsi merupakan proses perlakuan individu dengan memberikan tanggapan, arti, gambaran, atau penginterpretasian terhadap penglihatan, pendengaran atau perasaan oleh inderanya dalam bentuk sikap, pendapat, dan tingkah laku atau disebut perilaku individu.

Faktor – faktor yang mempengaruhi persepsi menurut Vincent (1997) dan Toha (2003) adalah: Pengalaman masa lalu (terdahulu) dapat mempengaruhi seseorang karena manusia biasanya akan menarik kesimpulan yang sama dengan apa yang ia lihat, dengar dan rasakan, Keinginan dapat mempengaruhi persepsi seseorang dalam hal membuat keputusan. Manusia cenderung menolak tawaran yang tidak sesuai dengan apa yang ia harapkan, Pengalaman dari teman – teman, dimana mereka akan

menceritakan pengalaman yang telah dialaminya. Hal ini jelas mempengaruhi persepsi seseorang.

Menurut Siagian (1996) menyebutkan bahwa ada 4 alasan mengapa mempelajari etika sangat penting adalah sebagai berikut: etika memandu manusia dalam memilih berbagai keputusan yang dihadapi dalam kehidupan, etika merupakan pola perilaku yang didasarkan pada kesepakatan nilai – nilai sehingga kehidupan yang harmonis dapat tercapai, dinamika dalam kehidupan manusia menyebabkan perubahan nilai – nilai moral sehingga perlu dilakukan analisis dan ditinjau ulang. etika mendorong tumbuhnya naluri moralitas dan mengilhami manusia untuk sama – sama mencari, menemukan dan menerapkan nilai – nilai hidup yang hakiki.

Pemahaman mengenai persepsi penting untuk diketahui karena persepsi merupakan salah satu variabel penting yang mempengaruhi perilaku individu. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa perilaku tidak bisa lepas dari pengaruh individu sendiri dan lingkungannya. Sebagai contoh, profesi akuntan publik, persepsi profesi merupakan pemahaman seorang auditor terhadap apa yang digelutinya. Apabila seorang auditor memiliki persepsi atau pandangan positif terhadap profesinya, maka auditor tersebut akan mengalami segala sesuatu yang berkaitan dengan profesi yang digelutinya dan beranggapan bahwa profesinya merupakan profesi yang penting bagi pihak lain sehingga mereka akan melakukan apa yang harus dilakukan secara proporsional, sementara itu apabila seorang auditor memiliki persepsi negatif terhadap profesinya maka auditor tersebut akan beranggapan bahwa profesi yang digelutinya harus menghasilkan bagi dirinya sendiri tanpa memikirkan dampaknya

bagi pihak lain apabila tidak dilaksanakan sesuai dengan kode etik yang berlaku. Hal ini juga akan terjadi dalam profesi – profesi lainnya. Dengan demikian persepsi merupakan proses penilaian terhadap suatu objek, situasi, peristiwa orang lain berdasarkan pengalaman masa lampau, sikap, harapan dan nilai yang ada pada diri individu.

Etika didefinisikan sebagai studi yang sistematis didasarkan pada prinsip pengembangan moral, mencerminkan pilihan dan sebagai standar tentang sesuatu hal yang benar dan salah (Febrianty, 2010) dan (Bertends, 1993). Sedangkan menurut Suseno (1987) dan Panuju (1995) etika adalah suatu proses yang dinamis, terus menerus dan berusaha menyelaraskan dengan perubahan – perubahan yang terjadi pada kehidupan manusia agar manusia menyadari untuk semakin tidak tersisih dari nilai – nilai kemanusiaan akibat perubahan kemajuan di bidang bisnis. Penelitian ini akan meneliti mengenai faktor – faktor individual, meliputi *locus of control*, masa jabatan, *gender*, *equity sensitivity* dan latar belakang pendidikan. Menurut Sihwahjoeni dan Gudono (2000) dalam Nugrahaningsih (2005), perilaku etis harus didasari pada persepsi kode etik, dimana dalam penelitian ini difokuskan pada faktor – faktor atau substansi kode etik akuntan publik.

Laporan keuangan merupakan sarana pengkomunikasian informasi keuangan utama kepada pihak – pihak diluar perusahaan. Laporan keuangan yang sering disajikan adalah Laporan Laba Rugi, Neraca, Laporan perubahan ekuitas, arus kas dan catatan atas laporan keuangan. Menurut Suwardjono (2014), Krisna *et al.*, (2015)

dan Belkaoui (2006) prinsip dasar yang digunakan untuk memulai menyusun laporan keuangan adalah semua konsep, ketentuan, prosedur, metode dan teknik baik secara teoritis maupun praktis yang dituangkan dalam Prinsip Dasar Akuntansi yang berlaku umum yang didalamnya terdapat Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

Menurut Hanurawan (2010) dan Hiriyappa (2009) *locus of control* adalah kecenderungan orang untuk mencari sebab suatu peristiwa pada arah tertentu. Karakteristik individu berdasarkan *locus of control internal* lebih aktif mencari informasi dan pengetahuan yang berhubungan dengan situasi yang dihadapi, memiliki *self – esteem* dan kepuasan kerja yang tinggi, meyakini *reward* dan *punishment* yang mereka terima berhubungan dengan kinerja yang mereka hasilkan, sedangkan individu dengan kategori *locus of control external* kurang aktif mencari informasi dan pengetahuan yang berhubungan dengan situasi yang dihadapi, memiliki *self – esteem* dan kepuasan kerja yang rendah, meyakini *reward* dan *punishment* yang mereka terima sebagai kekuatan yang berubah – ubah. Penelitian Fauzi (2001), Reiss dan Mitra (1998), Nugrahaningsih (2005), Jones and Kavanagh (1996) dan Muawanah dan Indriantoro (2001) meneliti efek dari perbedaan faktor individual dalam kemampuan menerima perilaku etis dan tidak etis, *internal locus of control* tidak menerima tindakan yang kurang etis sedangkan individu dengan *external locus of control* lebih menerima tindakan yang kurang etis.

Widiastuti (2003) yang membagi level auditor (akuntan publik) menjadi dua yaitu kategori senior apabila bekerja lebih dari dua tahun dan junior di bawah dua tahun. Penelitian Fanani *et al.*, (2008) dan Utami (2009) menyatakan bahwa tidak

terdapat perbedaan antara pelaku akuntansi Senior dan pelaku akuntansi Junior dalam etika penyusunan laporan keuangan.

Berdasarkan teori fungsional struktural tuntutan kesetaraan *gender* dalam peran sosial di masyarakat muncul akibat perubahan struktural nilai sosial ekonomi masyarakat. Daya saing dan keterampilan seseorang pada era globalisasi yang penuh dengan persaingan tidak hanya mengacu pada norma kehidupan social yang hanya mempertimbangkan faktor jenis kelamin (Suryadi dan Indris, 2004). Penelitian Djaddang (2006), Fanani *et al.*, (2008), Chan dan Leung (2006), Sikula dan Costa (1994) dan Comunale *et al.*, (2006) menyatakan bahwa tidak terdapat hubungan antara *gender* dan etika.

Penelitian Ustadi dan Utami (2005), Widiastuti dan Nugroho (2015) menunjukkan mahasiswa akuntansi yang termasuk kategori *benevolents* berperilaku lebih etis dibandingkan mahasiswa akuntansi dengan kategori *entitleds*. Individu *benevolents* cenderung berperilaku murah hati, akan merasa puas ketika *input* atau sumbangan yang diberikan kepada organisasi lebih besar dibandingkan dengan yang mereka dapat dari organisasi dan cenderung tidak melakukan hal – hal kurang etis untuk mencapai *outcomes* atau *rewards* yang diinginkan dibandingkan individu *entitleds*.

Latar belakang pendidikan tidak mempengaruhi perilaku etis pegawai dalam menyusun laporan keuangan, dalam suatu organisasi atau instansi pencapaian kinerja

merupakan sesuatu yang diharapkan, dengan pendidikan dan program pelatihan pegawai yang memadai di setiap jabatannya, sehingga pegawai tersebut dapat terampil dalam menyelesaikan pekerjaannya (Anwar, 2005). Penelitian Astuti dan Astika (2016) menyatakan bahwa latar belakang pendidikan tidak berpengaruh pada etika penyusunan laporan keuangan.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: apakah perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *internal locus of control* lebih etis daripada *external locus of control* dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD? Apakah perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior lebih etis daripada junior dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD? Apakah perilaku pelaku akuntansi wanita lebih etis daripada pria dalam etika penyusunan laporan keuangan SsKPD? Apakah perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *benevolents* lebih etis daripada *entitleds* dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD? Apakah perilaku pelaku akuntansi yang mempunyai latar belakang pendidikan akuntansi lebih etis daripada non akuntansi dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD?

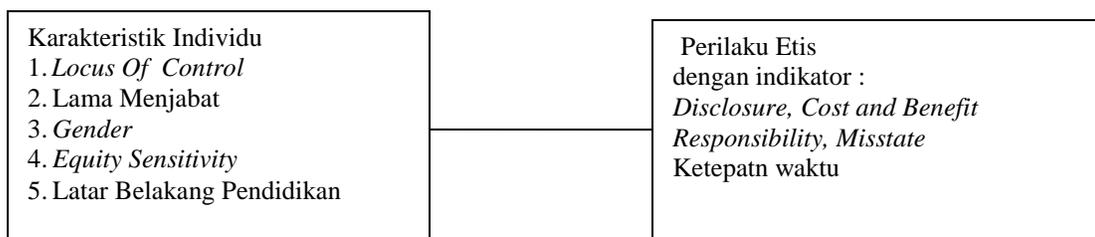
Hasil penelitian diharapkan memberikan bukti empiris dan bermanfaat bagi pengembangan teori persepsi yang berhubungan dengan perilaku dan kinerja sumber daya manusia pada sektor publik. Aparat pemerintah dapat menggunakan hasil penelitian ini sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan akuntansi di sektor publik dalam hal ini PPK SKPD, terkait dengan peningkatan kualitas sumber daya manusia dalam etika penyusunan laporan keuangan pada satuan kerjanya sehingga dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan SKPD. Pemerintah

dapat meningkatkan kompetensi pegawainya melalui pendidikan dan pelatihan sesuai dengan jabatannya.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Badung. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pelaku akuntansi di Kabupaten Badung. Adapun sampelnya berjumlah 53 orang, pengambilan sampel pada penelitian ini dilakukan dengan teknik *purposive sampling*. Adapun kriteria yang digunakan untuk memilih responden adalah sebagai berikut: 1) Pegawai yang terlibat langsung dalam fungsi akuntansi dan penatausahaan keuangan daerah yang terdiri dari bendahara penerimaan, bendahara pengeluaran dan PPK dan 2) Pegawai yang berstatus pegawai negeri sipil.

Kerangka konsep penelitian dapat dijelaskan dalam Gambar 1 berikut ini:



Gambar 1 Kerangka Konsep Penelitian

Pengumpulan data menggunakan metode survey dengan teknik kuesioner. Teknik analisis data diawali dengan pengujian instrument yaitu dengan menguji validitas dan reliabilitas instrument. Uji hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Mann Whitney U – Test* karena data penelitian tidak berdistribusi normal. Semua teknik analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan bantuan program

computer SPSS *version* 17.0 for *windows*. Pengambilan keputusan didasarkan pada: P (Probabilitas) $<$ (taraf signifikansi/ α) 0.05 maka H_0 ditolak, H_a diterima. P (Probabilitas) $>$ (taraf signifikansi/ α) 0.05 maka H_0 diterima, H_a ditolak.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Karakteristik responden meliputi *locus of control*, masa jabatan, *gender*, latar belakang pendidikan, dan tingkat *equity sensitivity*.

Tabel 2
Deskriptif Sampel Penelitian

Keterangan	Jumlah	Persen	Persentase Validitas
<i>Locus of Control</i>			
<i>Internal</i>	30	55,6	56,6
<i>External</i>	23	42,6	43,4
Masa Jabatan			
<i>Senior</i>	32	59,3	60,4
<i>Yunior</i>	21	38,9	39,6
<i>Gender</i>			
Wanita	30	55,6	56,6
Pria	23	42,6	43,4
<i>Equity Sensitivity</i>			
<i>Entitleds</i>	23	42,6	43,4
<i>Benevolent</i>	30	55,6	56,6
Latar Belakang Pendidikan			
Akuntansi	20	37,0	37,7
Non Akuntansi	33	61,1	62,3

Sumber : Hasil Penelitian, 2015

Berdasarkan Tabel 2 pelaku akuntansi yang termasuk kategori *internal locus of control* sebanyak 30 orang (55,6%), sedangkan pelaku akuntansi yang termasuk kategori *external locus of control* sebanyak 23 orang (42,6%) Responden pelaku akuntansi senior memiliki masa kerja lebih dari 2 tahun sebanyak 32 orang (59,3%), sedangkan pelaku akuntansi yunior yang memiliki masa kerja kurang dari 2 tahun sebanyak 21 orang (38,9%). Responden sebagai pelaku akuntansi wanita sebanyak

30 orang (55,6%), sedangkan pelaku akuntansi pria sebanyak 23 orang (42,6%). Responden sebagai pelaku akuntansi yang termasuk kategori *benevolents* sebanyak 30 orang (55,6%), sedangkan pelaku akuntansi yang termasuk kategori *entitled* sebanyak 23 orang (42,6%). Pelaku akuntansi berlatar belakang pendidikan akuntansi sebanyak 20 orang (37,0 %), sedangkan pelaku akuntansi dengan latar belakang pendidikan *non* akuntansi sebanyak 33 orang (61,1%)..

Uji reliabilitas instrument penelitian dilakukan dengan menghitung nilai *Cronbach's Alpha*. Bila nilai *Cronbach's Alpha* diatas 0,7 maka instrument dinyatakan reliabel (Ghozali, 2009). Adapun nilai yang diperoleh dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3
Hasil Uji Reliabilitas

Indikator	<i>Cronbach's Alpha</i>	N of Item	Kesimpulan
<i>Disclosure</i>	0,807	3	Reliabel
<i>Cost and Benefit</i>	0,749	3	Reliabel
<i>Responsibility</i>	0,932	2	Reliabel
<i>Misstate</i>	0,812	4	Reliabel
Ketepatan waktu	0,799	3	Reliabel
<i>Locus of Control</i>	0,955	16	Reliabel

Sumber : Hasil Penelitian, 2015

Instrument penelitian yang digunakan terlebih dahulu diuji validitasnya. Uji ini dilakukan untuk mengetahui ketepatan instrument yang digunakan dalam pengumpulan data terhadap persepsi responden untuk dijadikan alat pengumpulan data. Uji validitas menggunakan korelasi, yaitu korelasi skor masing – masing nilai instrument terhadap skor nilai total. Suatu instrument dikatakan valid bila r hitung lebih besar dari r tabel (Ghozali, 2009). Hasil perhitungan menunjukkan bahwa r

hitung tersebut mencapai angka diatas 0,228, dimana nilai r hitung terendah sebesar 0,467 dan r hitung tertinggi sebesar 0,968.

Semua butir pertanyaan dalam penelitian ini dinyatakan valid untuk digunakan. Instrumen penelitian yang valid berarti instrumen yang tepat untuk mengukur sesuatu yang akan diukur. Hasil uji validitas ditunjukkan pada Tabel 4 berikut:

Tabel 4
Hasil Uji Validitas

Variabel Penelitian	Indikator dan Simbol Indikator Penelitian	r hitung	Keterangan	
Perilaku Etis	<i>Disclosure</i>			
	(X11)	0,831	Valid	
	(X12)	0,853	Valid	
	(X13)	0,864	Valid	
	<i>Cost and Benefit</i>			
	(X21)	0,804	Valid	
	(X22)	0,844	Valid	
	(X23)	0,801	Valid	
	<i>Responsibility</i>			
	(X31)	0,967	Valid	
	(X32)	0,968	Valid	
	<i>Misstate</i>			
	(X41)	0,706	Valid	
	(X42)	0,829	Valid	
(X43)	0,854	Valid		
(X44)	0,805	Valid		
Ketepatan waktu				
	(X51)	0,767	Valid	
	(X52)	0,886	Valid	
	(X53)	0,903	Valid	
	<i>Locus of Control</i>	X61	0,467	Valid
		X62	0,816	Valid
		X63	0,740	Valid
		X64	0,717	Valid
		X65	0,787	Valid
		X66	0,745	Valid
		X67	0,813	Valid
		X68	0,825	Valid
		X69	0,859	Valid
		X610	0,779	Valid
X611		0,858	Valid	
X612	0,574	Valid		
X613	0,855	Valid		
X614	0,814	Valid		

X615	0,845	Valid
X616	0,821	Valid

Sumber: Hasil Penelitian, 2015

Pengujian hipotesis dapat dilihat pada Tabel 5 dimana menggunakan teknik analisis *Mann Whitney U – Test*.

Tabel 5
Hasil Uji Beda Rata - Rata

Keterangan	Rata – Rata Peringkat	Mann Whitney U – Z hitung	Uji Signifikan
<i>Locus of Control</i>			
<i>Internal</i>	33,35		
<i>External</i>	18,72	-3,452	0,001
Lama Menjabat			
<i>Senior</i>	26,95		
<i>Yunior</i>	27,07	-0,028	0,978
<i>Gender</i>			
Wanita	24,77		
Pria	29,91	-1,214	0,225
<i>Equity Sensitivity</i>			
<i>Entitleds</i>	18,72		
<i>Benevolent</i>	33,35	-3,452	0,001
Latar Belakang Pendidikan			
Akuntansi	28,03		
Non Akuntansi	26,38	-0,380	0,704

Sumber : Hasil Penelitian, 2015

Perilaku Pelaku Akuntansi yang termasuk kategori *Internal Locus of Control* lebih etis daripada *External Locus of Control* dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD.

Hasil pengujian hipotesis pertama ditunjukkan pada Tabel 5. Nilai rata – rata peringkat pelaku akuntansi yang termasuk kategori *internal locus of control* sebesar 33,35 dan *external locus of control* sebesar 18,72. Nilai rata – rata pelaku akuntansi yang termasuk *internal locus of control* lebih tinggi daripada *external locus of control*. Hasil uji *Mann Whitney U Test* dengan nilai *Z* hitung sebesar -3,452 digunakan untuk melihat perbedaan perilaku etis berdasarkan tingkat *locus of control*

dengan tingkat signifikan sebesar 0,001 lebih kecil dari 0,05. Berdasarkan hasil penelitian secara statistik terdapat perbedaan yang signifikan antara perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *internal locus of control* dan *external locus of control*, artinya perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *internal locus of control* lebih etis daripada *external locus of control*.

Perbedaan perilaku etis ini disebabkan seseorang yang memiliki *internal locus of control* berkeyakinan bahwa apapun yang terjadi dan yang dihasilkan oleh diri mereka disebabkan karena faktor *internal* diri sendiri seperti usaha yang keras, perilaku yang mendukung sehingga dalam masalah perilaku mereka cenderung lebih berhati – hati dan lebih berpedoman kepada cara yang benar (etis), sebab jika mereka bertindak yang kurang benar (kurang etis) maka mereka berkeyakinan bahwa hasil yang mereka dapatkan tidak akan baik (Hanurawan, 2010). Individu dengan kategori *locus of control external* kurang aktif dalam mencari informasi dan pengetahuan yang berhubungan dengan situasi yang dihadapi, memiliki *self – esteem* yang lebih rendah, memiliki kepuasan kerja yang lebih rendah, meyakini *reward* dan *punishment* yang mereka terima sebagai kekuatan yang berubah – ubah dan tidak tentu.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Nugrahaningsih (2005) dan Reiss and Mitra (1998), yang menggunakan responden auditor bahwa terdapat perbedaan perilaku etis antara auditor dengan *internal locus of control* dan *external locus of control*. Hasil penelitian ini konsisten dengan Jones and Kavanagh (1996), Ustadi dan Utami (2005) yang menemukan bahwa seseorang dengan *internal locus of*

control cenderung memiliki perilaku yang lebih etis daripada seseorang dengan *external locus of control*

Perilaku Pelaku Akuntansu yang termasuk kategori senior lebih etis daripada junior dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD

Hasil uji statistik ditunjukkan pada Tabel 5. Nilai rata – rata peringkat pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior sebesar 26,95 dan pelaku akuntansi yang termasuk kategori junior sebesar 27,07. Nilai rata – rata pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior lebih rendah daripada junior. Hasil uji *Mann Whitney U Test* dengan nilai *Z* hitung sebesar – 0,028 digunakan untuk melihat perbedaan perilaku etis berdasarkan masa jabatan dengan tingkat signifikan sebesar 0,978 lebih besar dari 0,05. Berdasarkan hasil penelitian secara statistik tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior dan junior, artinya perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior tidak lebih etis daripada junior.

Hal ini disebabkan etika profesi yang telah diterapkan oleh organisasi profesi benar – benar telah dipahami dan dilaksanakan. Pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior dan junior memiliki kompetensi dan menyadari bahwa etika profesi itu penting diterapkan dalam perilakunya untuk menjaga nama baik profesi dan mendapatkan kepercayaan dari pengguna dan masyarakat pada umumnya. Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negeri Nomor: 46A tahun 2003 tentang pengertian kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan

dalam pelaksanaan tugas jabatannya, sehingga Pegawai Negeri Sipil tersebut dapat melaksanakan tugasnya secara professional, efektif dan efisien.

Menurut Agoes dan Ardana (2009: 163) setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati – hatian, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk memperhatikan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa professional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi dan teknik yang paling mutakhir. Kompetensi mencakup tiga ranah, yaitu *kognitif* (pengetahuan atau *knowledge*), afeksi (sikap dan perilaku – *attitude* – meliputi: etika, kecerdasan emosional, dan spiritual), dan psikomotorik (keterampilan teknis atau fisik).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Yulianti dan Fitriany (2005) yang melibatkan responden mahasiswa tingkat akhir dan mahasiswa baru jurusan akuntansi bahwa tidak terdapat perbedaan antara mahasiswa tingkat akhir dan mahasiswa baru jurusan akuntansi dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate* dan ketepatan waktu. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Fanani *et al.*, (2008) yang menyatakan bahwa tidak terdapat perbedaan antara PPK SKPD Senior dengan PPK SKPD Junior dalam etika penyusunan laporan keuangan.

Perilaku Pelaku Akuntansi wanita lebih etis daripada pria dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD.

Hasil uji statistik ditunjukkan pada Tabel 5. Nilai rata – rata peringkat pelaku akuntansi wanita sebesar 24,77 dan pria sebesar 29,91. Nilai rata – rata pelaku

akuntansi wanita lebih rendah daripada pria. Hasil uji *Mann Whitney U Test* dengan nilai *Z* hitung sebesar -1,214 digunakan untuk melihat perbedaan perilaku etis berdasarkan jenis kelamin dengan tingkat signifikan sebesar 0,225 lebih besar dari 0,05. Berdasarkan hasil penelitian bahwa secara statistik tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara perilaku pelaku akuntansi wanita dan pria, artinya perilaku pelaku akuntansi wanita tidak lebih etis daripada pria.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Fanani *et al.*, (2008), Mason dan Mudrack (1996), Sikula dan Costa (1994) dan Adip (2001) yang menyatakan bahwa perbedaan *gender* tidak mempengaruhi etika penyusunan laporan keuangan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rueger and King (1992), Ameen *et al.*, (1996), Khazanchi (1995), Betz *et al.*, (1989) dan Galbraith dan Stephenson (1993) yang menyatakan bahwa *gender* merupakan faktor penentu dalam *ethical conduct* dan wanita ternyata lebih mempunyai etika daripada pria.

Perilaku Pelaku Akuntansi yang termasuk kategori *benevolent* lebih etis daripada *entitleds* dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD.

Hasil uji statistik ditunjukkan pada Tabel 5. Nilai rata – rata peringkat pelaku akuntansi yang termasuk kategori *entitleds* sebesar 18,72 dan *benevolent* sebesar 33,35. Nilai rata – rata pelaku akuntansi yang termasuk kategori *entitleds* lebih rendah daripada *benevolents*. Hasil uji *Mann Whitney U Test* dengan nilai *Z* hitung sebesar - 3,452 digunakan untuk melihat perbedaan perilaku etis berdasarkan tingkat *equity sensitivity* dengan tingkat signifikan sebesar 0,001 lebih kecil dari 0,05.

Berdasarkan hasil penelitian bahwa secara statistik terdapat perbedaan yang signifikan antara perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *benevolents* dan *entitleds*, artinya perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *benevolents* lebih etis daripada *entitleds*. Individu *benevolents* cenderung berperilaku murah hati, akan merasa puas ketika ia dapat memberikan *input* atau sumbangan kepada organisasi lebih besar dibandingkan dengan yang mereka dapat dari organisasi dan cenderung tidak melakukan hal – hal kurang etis untuk mencapai *outcomes* atau *rewards* yang diinginkan dibandingkan individu *entitleds*. Individu *benevolents* tidak mengejar kepuasan *rewards* seperti kecenderungan yang dilakukan oleh individu *entitleds* yang lebih mementingkan *outcomes* yang didapat dari organisasi daripada input yang diberikan individu *entitleds*. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Fanani *et al.*, (2008), Mudrack (1998) dan Mueller dan Clarke (1998) yang menyatakan terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK SKPD yang termasuk kategori *benevolent* dan PPK SKPD yang termasuk kategori *entitleds*.

Perilaku Pelaku Akuntansi yang dengan latar belakang pendidikan akuntansi lebih etis daripada non akuntansi dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD.

Hasil uji statistik ditunjukkan pada Tabel 5. Nilai rata – rata peringkat responden dengan latar belakang pendidikan akuntansi sebesar 28,03 dan non akuntansi sebesar 26,38. Nilai rata – rata pelaku akuntansi dengan latar belakang pendidikan akuntansi lebih besar daripada non akuntansi. Hasil uji *Mann Whitney U Test* dengan nilai Z sebesar -0,380 digunakan untuk melihat perbedaan perilaku etis berdasarkan latar belakang pendidikan dengan tingkat signifikan sebesar 0,704 lebih besar dari 0,05.

Berdasarkan hasil penelitian bahwa secara statistik tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara perilaku pelaku akuntansi berdasarkan latar belakang pendidikan akuntansi dan *non* akuntansi, artinya perilaku pelaku akuntansi yang berlatar belakang pendidikan akuntansi tidak lebih etis daripada *non* akuntansi.

Hal ini berarti bahwa latar belakang pendidikan tidak mempengaruhi perilaku etis pegawai dalam menyusun laporan keuangan, untuk mencapai kinerja yang diharapkan dalam suatu organisasi atau instansi, para pegawai harus mendapatkan program pendidikan dan pelatihan yang memadai untuk jabatannya sehingga pegawai terampil dalam melaksanakan pekerjaannya (Anwar, 2005). Upaya menciptakan aparatur sumber daya manusia yang memiliki kompetensi diperlukan sikap pengabdian dan kesetiaan pegawai negeri sipil, peningkatan mutu profesionalisme, semangat persatuan dan kesatuan, dan pengembangan pengetahuan Pegawai Negeri Sipil. Pendidikan dan pelatihan juga merupakan upaya untuk mengembangkan kemampuan intelektual dan kepribadian pegawai. Pendidikan dan pelatihan pegawainya harus lebih diperhatikan sehingga dapat meningkatkan kinerja pegawainya di setiap organisasi atau instansi ingin berkembang, (Notoatmodjo, 2003). Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dubinsky dan Ingram (1984), Kidwell *et al.*, (1987), O'Clock dan Okleshen (1993) dan Renata (2005) yang menemukan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara tingkat pendidikan dan perilaku etis. Mereka menyatakan tingkat pendidikan seseorang tidak membedakan perilaku etis seseorang.

SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan yang dapat diambil berdasarkan hasil penelitian ini adalah perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *internal locus of control* lebih etis daripada *external locus of control* dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD. Perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori senior tidak lebih etis daripada junior dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD. Perilaku pelaku akuntansi wanita tidak lebih etis daripada pria dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD. Perilaku pelaku akuntansi yang termasuk kategori *benevolent* lebih etis daripada *entitleds* dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD. Perilaku pelaku akuntansi yang berlatar belakang pendidikan akuntansi tidak lebih etis daripada *non* akuntansi dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD.

Berdasarkan hasil penelitian diperoleh hasil bahwa perilaku pelaku akuntansi yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi tidak lebih etis daripada *non* akuntansi dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD. Saran Bagi Pemerintah, dalam rangka pelaksanaan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah daerah dibutuhkan pegawai negeri sipil memiliki kompetensi di setiap bidang sehingga dapat bekerja secara profesional. Oleh karena instansi pemerintah dalam menempatkan pegawai di suatu jabatan tertentu harus memperhatikan syarat – syarat tertentu dengan tujuan untuk memperoleh kinerja yang memuaskan. Kompetensi tidak hanya berupa pengalaman kerja tetapi harus memiliki tingkat pengetahuan, latar belakang pendidikan dan keahlian yang dimiliki, sehingga pegawai negeri yang menduduki jabatan tersebut adalah pegawai yang profesional.

Peneliti selanjutnya dapat membahas karakteristik individu selain variabel *locus of control*, *gender*, masa jabatan, latar belakang pendidikan dan *equity sensitivity*, seperti: variabel umur, status perkawinan, kecerdasan intelektual, kecerdasan emosional, dan religiusitas.

REFERENSI

- Adip, Noval. 2001. Analisis Perbandingan Sensitivitas Etis antara Mahasiswa Akuntansi Pria dan Wanita Serta Mahasiswa Akuntansi dan *Non* Akuntansi. *Makalah Simposium Nasional Akuntansi III*.
- Agoes, Sukrisno dan Ardana, I Cenik. 2009. *Etika Bisnis dan Profesi*. Penerbit: Salemba Empat, Jakarta. p. 163
- Ameen, E.C., Guffrey,D.M., & McMillan,J.J.,1996. Gender Differences in Determining the Ethical Sensitivity of Future Accounting Professional. *Journal of Business Ethics*, Vol.15.
- Anwar, Prabu Mangkunegara, 2005. *Evaluasi Kinerja*. Penerbit: Rafika Aditama, Bandung.
- Almaidah, Siti., Sriyanto., dan Wijayanti, T.H. 2009. Analisis Karakteristik Personal Pejabat Penatausahaan Keuangan Terhadap Etika Penyusunan Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah Surakarta. *Cendekiawan Jurnal.com*
- Asri, Dwija P. IGAM. 2008. Implikasi Riset Akuntansi Keperilakuan Terhadap Pengembangan Akuntansi Manajemen Audi. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*.
- Astuti,K. IAK dan Astika,P. IB. Pengaruh Karakteristik Individu Pada Etika Penyusun Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jembrana. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, Perwakilan BPK RI Provinsi Bali. *Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Badung TA 2008*.
- , *Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Badung TA 2009*.
- , *Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Badung TA 2010*.
- , *Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Badung TA 2011*.
- , *Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Badung TA 2012*.

----- . Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Badung TA 2013.

Belkaoui, Ahmed Riahi, 2006. *Teori Akuntansi*, Buku 1, Edisi kelima, Salemba Empat, Jakarta.

Betz, M., O'Connel, L. dan Shepard, J.M. 1989. A Meta Analysis. *Journal of Business Ethics* , Vol. 8.

Comunale, C., Thomas, S dan Gara, S. 2006. Professional Ethical Crises : A Case Study of Accounting Majors. *Managerial Auditing Journal*. No. 21.

Chan, Samuel Y.S dan Leung, Philomena. 2006. "The Effect of Accounting Students Ethical Reasoning and Personal Factors on Their Ethical Sensitivity". *Managerial Auditing Journal*. Vol.21. No.4.

Djaddang, Syahril. (2006). Analisis Intensitas Moral dan Orientasi Etis Dilihat dari Gender dan Aspek Demografi pada Auditor Bepeka. *Bulletin Penelitian* No. 9.

Dubinsky and Ingram.1984. Correlates of Salespeople's Ethical Conflict: an Exploratory Investigation. *Journal of Business Ethics*, 3.

Fanani, Zaenal, Mudayanti, Rizki dan Didied,P.A. 2008. Analisis Karakteristik Pejabat Penatausahaan Keuangan Terhadap Etika Penyusunan Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). *The 2nd Accounting Conference, 1st Doctoral Colloquium, and accounting Workshop*. Depok, Jakarta.

Fauzi, Achmad. 2001. Pengaruh Faktor – Faktor Individual Terhadap Perilaku Etis Mahasiswa Akuntansi. Tesis. Program Pasca Sarjana, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.

Febrianty. 2010. Pengaruh Gender, Locus of Control, Intellectual Capital, dan Ethical Sensitivity Terhadap Perilaku Etis Mahasiswa Akuntansi Pada Perguruan Tinggi (Survey Pada Perguruan Tinggi di Kota Palembang). *Jurnal Ilmiah Orasi Bisnis*, Edisi ke –IV.

Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariat Dengan SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

Hanurawan, Fattah. 2010. *Psikologi Sosial Suatu Pengantar*. Penerbit: PT Remaja Rosdakarya: Bandung.

Hiriyappa, B. 2009. *Organizational Behavior*. New Delhi: New Age International

Publisher.

- Jones, G.E and Kavanagh, M.J. 1996. An Experimental Examination of The Effects of Individual and Situational Factors Unethical Behavioral Intentions in The Workplace. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15: 511 – 523.
- Krisna,L. I gusti Agung., Ratnadi, Ni Made Dwi., dan Suardika, S. I Made. 2016. Pengaruh Tingkat Kecerdasan dan Pengalaman Audit Terhadap Kesiapan Auditor Dalam Menghadapi AFTA 2015. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, vol. 5.5
- Kidwell, J.M, Stevens, R.E. dan Bethke, A.L. 1987. Differences in Ethical Perception Between Male and Female Managers: Myth or Reality?. *Journal of Business Ethics*. Vol. 6.
- Khazanchi, D. 1995. Unethical Behavior in Information Systems: The Gender Factor. *Journal of Businnes Ethics*. No.14.
- Mason, E.S dan Mudrack, P.E. 1996. Gender and Ethical Orientation: A Test of Gender and Occupational Socialization Theories. *Journal of Business Ethics*. Vol.15.
- Muawanah, U., dan Nur Indriantoro. 2001. “Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis.” *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol 4.
- Mudrack, P.E. 1999. Equity Sensitivity and Business Ethics. *Journal of Accupational and Organizational Psychology*, Vol. 72.
- Mueller, S.L. and Clarke, L.D. 1998. Political – Economic Context and Sensitivity to Equity : Difference Between The United State and The Transition Economics of Central and Eastern Europe. *Academy of Management Journal*, Vol. 42.
- Nugrahaningsih, Putri. 2005. Analisis Perbedaan Perilaku Etis Auditor di KAP Dalam Etika Profesi (Studi Terhadap Peran Faktor – Faktor Individual: Locus of Control, Lama Pengalama Kerja, Gender dan Equity Sensitivity). *Makalah Dalam Simposium Nasional Akuntansi VII Solo*.
- Notoatmodjo, Soekidjo. 2003. *Pengembangan Sumber Daya Manusia*. Penerbit: Rineka Cipta, Jakarta.
- Panuju, Redi. 1995. *Komunikasi Bisnis*. Penerbit: PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta. p.42.

- Reiss, Michelle.C., dan Mitra,Kaushik. 1998. The Effect of Individual Difference Factors on The Acceptabilityof Ethical and Unethical Workplace Behaviors. *Journal of Business Ethics*,Vol.17.
- Renata, Zoraifi. 2005. “Pengaruh Locus of Control, Tingkat Pendidikan, Pengalaman Kerja dan Pertimbangan Etis Terhadap Perilaku Auditor Dalam Situasi Konflik Audit” (*tesis*). Yogyakarta: Universitas Gajah Mada.
- Robbins, Stephen P and Judge, Timothy A. 2008. *Perilaku Organisasi*. (Diana Angelica, Pentj). Jakarta: Salemba.
- Ruegger, D. dan King,E.W. 1992. A Study of The Effect of Age and Gender Upon Student Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol.11.
- Suryadi, A dan Idris, E. 2004. *Kesetaraan Gender dalam Bidang Pendidikan*. Penerbit: PT Genesindo, Bandung. p. 114.
- Sihwahjoeni dan Gudono,M. 2000. Persepsi Akuntan Terhadap Kode Etik Akuntan. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3.
- Sikula, A. dan Costa, A. 1994. Are Woman More Ethical Than Men. *Journal of Businnes Ethics*. Vol. 13.
- Suseno, M.F. 1987. *Etika Dasar Masalah – Masalah Pokok Filsafat Moral*. Penerbit: Kanisius, Yogyakarta. p.14.
- Undang – undang Nomor. 43 Tahun 1999 Tentang Pokok – Pokok Kepegawaian.
- Utami, Ratna. (2009). Perbedaan Penerapan Etika Profesi Akuntan pada Perilaku Auditor Junior dan Auditor Senior (Studi terhadap Auditor yang Bekerja pada KAP di Malang). *Humanity*. No. 6.
- Widiastuti, Indah. 2003. Pengaruh Perbedaan Level Hierarkies Akuntan Publik dalam Kantor Akuntan Publik Terhadap Persepsi Tentang Kode Etik Akuntan Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol.3.
- Yulianti dan Fitriany. 2005. Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Etika Penyusunan Laporan Keuangan. *Makalah Simposium Nasional Akuntansi*, Vol.8.