

RESPON AUDITOR DALAM SITUASI KONFLIK AUDIT: PERAN *LOCUS OF CONTROL* DAN KESADARAN ETIS PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI SURABAYA

Oleh: Iman Karyadi, SE. MM.*

ABSTRAK

Penelitian ini ingin menguji hipotesa pertama yaitu pengaruh locus of control terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit dengan regresi sederhana. Selain itu juga menguji kesadaran etis sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara locus of control dan respon auditor dalam situasi konflik audit dengan uji residual. Sampel penelitian ini adalah para akuntan public (auditor) yang bekerja pada 36 KAP dengan masing-masing KAP diwakili tiga responden. Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya (sesuai dengan data LAI). Hasil pengujian hipotesa menunjukkan menerima hipotesa pertama dan menolak hipotesa kedua. Dapat disimpulkan bahwa locus of control berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik dan bahwa kesadaran etis adalah bukan variabel moderating.

Kata Kunci: *Locus of control, Respon Auditor Dalam Situasi Konflik & Kesadaran Etis*

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Profesi akuntansi adalah profesi yang didasarkan kepada kepercayaan dari masyarakat. Masyarakat sangat berharap para akuntan akan melakukan tugasnya dengan sungguh-sungguh dan menggunakan seluruh pengetahuan teknis yang dipersyaratkan kepadanya secara optimal. Mereka juga diharapkan akan bekerja secara jujur dan adil, artinya mengungkapkan apa adanya dan tidak memihak kepada salah satu dari kelompok masyarakat itu sendiri, termasuk kelompok klien ataupun kelompok pemilik perusahaan.

Pendapat auditor harus berlandaskan pada norma pemeriksaan akuntan dan berdasarkan pada kode etik profesi yang mana di Indonesia dikenal dengan Kode Etik Akuntan Indonesia. Dalam pasal 1 ayat (2) Kode Etik Akuntan Indonesia Mengamanatkan : Setiap anggota harus mempertahankan integritas dan obyektivitas dalam melaksanakan tugasnya. Dengan hal itu masyarakat akan menilai apakah auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Pengembangan dan kesadaran etik atau moral memainkan peranan kunci dalam semua area profesi akuntan (Louwers et al., 1997) dalam (Muawanah,2001). Akuntan secara terus menerus berhadapan dengan dilema yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan. Akuntan perusahaan misalnya harus memilih antara model akuntansi yang menggambarkan karakteristik ekonomi yang benar atas transaksi atau metode yang menghasilkan figur yang paling menguntungkan. Auditor dihadapkan pada dilema untuk mengungkapkan informasi negatif tentang klien yang membayar fee pemeriksanya. Secara umum dianggap bahwa auditor termotivasi oleh etika profesi dan standar pemeriksaan,

*Staf Pengajar FE Universitas Wijaya Kusuma Surabaya

TELAAH PUSTAKA

Pengertian Auditing

Menurut Mulyani (1998) yaitu : “Suatu proses sistematis untuk memperoleh mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”. Sedangkan menurut Agoes Sukrisno (1996) “Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis & sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya dengan tujuan untuk dapat membandingkan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Etika Profesi

Masalah Etika merupakan masalah yang selalu dihadapi dalam profesi akuntansi karena akuntansi memiliki dua tuan yang harus dilayaninya yaitu klien dan masyarakat publik (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998). Etika dalam bahasa Yunani terdiri dari dua kata yaitu *ethos* yang berarti kebiasaan atau adat dan *ethikos* yang berarti perasaan batin atau kecenderungan batin yang mendorong manusia dalam bertingkah laku. Di Indonesia etika diterjemahkan menjadi kesusilaan karena sila berarti dasar, kaidah atau aturan sedangkan *su* berarti baik, benar dan bagus (Sihwayuni dan Gudono, 2000).

Etika profesi disusun karena kebutuhan akan profesi tersebut tentang kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa yang diserahkan oleh profesi, terlepas dari anggota profesi yang menyerahkan jasa tersebut setiap profesi yang menyerahkan jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat harus memiliki kode etik yang merupakan seperangkat prinsip yang mengatur tentang perilaku profesional.

Akuntan publik merupakan sebuah profesi yang beranggotakan praktisi akuntansi di perusahaan yang memberikan jasa dalam 3 area yang luas meliputi auditing, pajak dan konsultan manajemen. Dalam memberikan jasanya, akuntan profesional berstandar dengan sejumlah otonomi khusus yang diberikan masyarakat. Masyarakat memberikan kepercayaan yang luas pada profesi untuk mengatur profesinya sendiri karenanya demi kelangsungan proteksi dan jasa yang diberikan. Akuntan profesional memikul tanggung jawab pada klien (2) masyarakat (3) kolega dan (4) diri sendiri.

Prinsip perilaku profesional ini yang tidak secara khusus dirumuskan oleh Akuntansi Indonesia (IAI) tetapi dapat dianggap menjiwai kode perilaku Ikatan Akuntan Indonesia, seorang akuntan. Berikut ini adalah prinsip-prinsip etika :

1. Tanggung Jawab.

Dalam melaksanakan tanggung jawabnya seorang profesional dan pertimbalan moral dalam semua aktivitas mereka.

2. Kepentingan masyarakat.

Akuntan harus menerima kewajiban untuk melakukan tindakan yang mendahulukan kepentingan masyarakat, menghargai kepercayaan masyarakat dan menunjukkan komitmen pada profesionalisme.

3. Integritas.

Respon Auditor dalam Situasi Konflik Audit (Iman Karyadi)

Sebagai auditor termotivasi oleh etika profesi dan standar pemeriksaan, maka auditor akan berada dalam situasi konflik. Memenuhi tuntutan klien, berarti melanggar standar. Namun jika auditor tidak memenuhi tuntutan klien bisa menghasilkan sanksi oleh klien berupa kemungkinan penghentian penugasan.

Akuntan banyak menghadapi konflik kepentingan dalam menjalankan profesinya. Konflik yang berkepentingan dan berada di luar kekuatan para akuntan antara lain pemilik modal, manajemen, lembaga keuangan dan sebagainya. Masing-masing pihak tersebut masing-masing kali memiliki kekuatan yang sangat berpengaruh dalam independensi profesional akuntan. Disisi lain akuntan harus berjuang untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya dan mempertahankan kualitas kerja profesi, namun oleh karena demikian besarnya kekuatan diri mereka sendiri (eksternal *Locus of control*) yang mempengaruhinya akuntan cenderung terpojok sedemikian rupa sehingga terpaksa menyimpang dari sifat profesionalismenya.

Proses kognitif kesadaran etik belum bisa sepenuhnya dapat digunakan memprediksi perilaku pengambilan keputusan, karena sebenarnya ada variabel lain yang berinteraksi dengan kesadaran etis yang mempengaruhi perilaku. Trevino (1986) dalam Muawanah (2001) menyatakan kesadaran akan benar dan salah tidak cukup untuk memprediksi perilaku pengambilan keputusan etis diperlukan variabel personal (*Locus of control* dan Komitmen etis) yang berinteraksi dengan *cognitif style* (kesadaran etis) untuk mempengaruhi pengambilan keputusan. Mustikawati (1999), menyatakan bahwa dalam pengambilan keputusan seorang auditor membutuhkan informasi yang dipengaruhi oleh faktor personalitas yang ditunjukkan dengan *Locus of control*. *Locus of control* merupakan salah satu karakteristik keperibadian yang terdapat dalam diri tiap-tiap orang yang mempengaruhi bagaimana individu tersebut mengartikan atau mempersepsikan peristiwa yang dihadapinya. *Locus of control* ini dibedakan atas *Locus of control* internal dan eksternal, internal mengacu pada persepsi terhadap kebijakan baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada dibawah kendali dirinya sendiri sedangkan eksternal control mengacu pada keyakinan bahwa kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan oleh dirinya sendiri dan berada diluar kontrolnya, jadi variabel *Locus of control* harus dijadikan bahan pertimbangan dalam menentukan kebutuhan informasi seorang manajer dapat mempengaruhi keputusan yang diambil. Variabel personalitas mengacu pada gaya atau metode dengan mana individu menerima, menyimpan, memproses dan mentransformasikan informasi ke dalam tindakannya. Individu dengan tipe personalitas yang sama memiliki *cognitive style* yang berbeda, sehingga perilakunya juga bisa berbeda. Selanjutnya juga disebutkan bahwa kedua aspek ini berhubungan dekat dengan keberhasilan maupun kegagalan auditor dalam menjalankan tugasnya.

Analisis Masalah

Analisis masalah yang timbul adalah :

1. Apakah *Locus of control* berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit ?
 2. Apakah kesadaran etis sebagai variabel moderating hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit ?
-

Untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan masyarakat, akuntan harus melaksanakan tanggung jawab profesional dengan integritas tertinggi.

4. Obyektifitas & Independensi.

Akuntan harus mempertahankan obyektifitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam melakukan tanggung jawab profesional.

5. Keseksamaan

Akuntan harus mematuhi standar dan etika profesi, berusaha keras untuk melaksanakan tanggung jawab profesional dengan kemampuan terbaik.

6. Lingkup dan sifat jasa.

Dalam menjalankan praktek sebagai seorang akuntan publik, akuntan harus memenuhi prinsip-prinsip perilaku profesional dalam menentukan lingkup dan sifat jasa yang diberikan (Arens dan Loebbecke; 1996; 81)

Kode etik Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) ataupun aturan etika akuntan publik IAI, Kantor Akuntan Publik (KAP) merupakan suatu akuntan yang mengikat secara moral baik hubungan antara auditor dengan sesama auditor, dengan klien atau dengan masyarakat. Sehingga apabila ada kesalahan yang dilakukan oleh anggota profesi maka yang akan memberikan sanksi secara organisasi adalah ikatan profesinya, akan tetapi apabila dengan masyarakat maka sanksinya adalah sanksi pelanggaran moral sanksi moral akan lebih keji apabila dibandingkan dengan sanksi yang lain, karena jasa profesi akuntan terutama auditor independen yang memberikan jasanya untuk kepentingan publik, maka diperlukan usaha-usaha agar masyarakat mempercayai jasa yang diberikan sehingga dalam hal ini Ikatan Akuntansi Indonesia membuat kode etik yang mengatur etika profesional dari anggotanya yaitu dalam hal rangka menumbuhkan tingkat kepercayaan yang tinggi kepada masyarakat, sehingga masyarakat percaya hasil pekerjaan akuntan dalam hal ini adalah auditor independen, dapat diandalkan bagi mereka dalam mengambil berbagai macam keputusan yang memerlukan informasi dari tiap-tiap yang telah diaudit oleh auditor independen.

Kesadaran Etis

Trevino (1986) menyatakan bahwa tahapan pengembangan kesadaran moral individu menentukan bagaimana seorang individu berfikir tentang dilema etis, proses memutuskan apa yang benar dan apa yang salah. Namun kesadaran atas benar dan salah saja tak cukup memprediksi pengambilan keputusan etis. Diperlukan variabel situasional dari individual lain untuk berinteraksi dengan komponen kognitif (kesadaran moral) untuk menentukan bagaimana akan berperilaku dan respon dilema etis (Tsui dan Gul 1996) dalam (Muawanah 2001 : 20-21).

Model interaksi dari trevino ini menjadi penting karena mengintegrasikan 2 tipe variabel yang berbeda, untuk memprediksi perilaku. Hal ini dilandasi untuk penelitian Keuricki dan Dantichik (1983) yang menekankan bahwa dimensi personalitas dan situasi harus dipertimbangkan bersama untuk dapat memprediksi perilaku (Frisher, 1996). Maka kesadaran etis merupakan situasi psikologis individu harus dipertimbangkan dengan variabel personal lain yang lebih stabil untuk dapat dipergunakan memprediksi perilaku.

Beberapa penelitian tentang pengembangan etika telah mencoba memfokuskan pada *moral reasoning* dan profesi akuntan. Salah satu hasilnya menunjukkan bahwa tingkat

pengembangan moral auditor akan berubah seiring dengan perubahan lebel polisinya dengan kantor akuntan publik (Muawanah, 2001: 20).

Kesadaran etis merupakan situasi psikologi individu (cognitive style) harus dipertimbangkan dengan variabel personal lain yang lebih stabil untuk dapat dipergunakan sebagai prediktor perilaku.

Respon Auditor dalam Situasi Konflik Audit

Sejauh mana auditor mau memenuhi tekanan klien dalam situasi konflik yaitu suatu situasi yang terjadi ketika auditor dan klien tidak sepakat dalam satu aspek fungsi attestasi yang merupakan indikasi perilaku auditor dalam pengambilan keputusan etik (Muawanah, 2001).

Keputusan Dilematis

Akuntan sering berhadapan dengan keputusan yang hasilnya tidak tercover oleh kode etik maupun oleh standar akuntansi berterima umum. Pertimbangan utama dalam pengambilan keputusan-keputusan ini tentu saja mengutamakan etika, tetapi seringkali melibatkan pertimbangan berbagai macam konflik kepentingan, misalnya dalam pengauditan, auditor diminta untuk melaporkan kewajaran informasi yang disajikan oleh manajemen yang biasanya mempunyai pengaruh besar dalam penugasan atau penunjukannya sebagai auditor independen perusahaan juga keefektifan pengauditan akan tergantung secara signifikan pada informasi oleh manajemen untuk auditor. Meskipun auditor berhak atas setiap informasi yang mereka butuhkan, manajemen bisa tidak cukup jujur sehingga bisa mempengaruhi penyesuaian audit yang diperlukan (Muawanah, 2001 : 15).

Terdapat dua jenis kepentingan yaitu *real conflict* dan *latent potensial conflict*. *Real conflict* adalah konflik yang mempunyai pengaruh pada *judgment* problems yang ada, sedangkan *potensial conflict* adalah konflik yang bisa mempengaruhi *judgment* dimasa mendatang. Contoh konflik kedua misalnya terjadi pada auditor dimana penghasilan auditor didominasi oleh satu klien saja. Meskipun kondisi ini bisa tidak menyulitkan namun suatu waktu bisa terjadi dimana penyesuaian ini dengan mengancam akan pindah atau ganti auditor lain.

Penting bagi profesional akuntan publik untuk menghindari situasi yang bisa memunculkan konflik kepentingan baik *real*, *potensial* bahkan *imaginary conflict* sekalipun. Tujuannya adalah untuk menjaga reputasi profesional akuntan. Hal ini dapat dilakukan dengan menjaga independensi, integritas dan obyektifitas dalam setiap konflik kepentingan yang dihadapi.

Pengambilan Keputusan Etis

Jika seseorang menghadapi dilema etis atau suatu keputusan yang memerlukan *trade off* diantara berbagai macam alternatif, maka pertimbangan dan nilai-nilai perbuatan keputusan akan diperlukan ketika pembuat keputusan tersebut juga anggota suatu organisasi atau profesi maka pertimbangan dan nilai individu akan merefleksikan harapan dan budaya etis profesi atau organisasi, kegagalan membuat keputusan etis dapat disebabkan untuk

berkurangnya pemahaman di atas etika profesi atau organisasi, ketidakmampuan untuk mengintrepetasikannya atau karena kualifikasi penyusunannya.

Keputusan etik menjadi rumit dinilai terutama karena peraturan yang ada tidak secara sempurna dapat menjadi sarana terwujudnya keputusan etis. Seringkali terjadi bahwa keputusan yang legal tidak selalu etis, keadaan yang biasa ini menjadi pemicu adanya masalah-masalah etika (Khomsiah dan Indriantoro, 1998).

Lampe dan Finn (1992) mengidentifikasi 3 macam model pembuatan keputusan etik dan konteks audit, model-model termasuk kode profesional, model-model agensi dan model-model kognitif studi ini memfokuskan pada model-model kognitif sejak model-model tersebut telah menjadi model-model yang paling banyak digunakan untuk pemahaman proses pembuatan keputusan etik auditor-auditor.

Penelitian etik akuntansi sangat dipengaruhi hasil karya aset. Model 4 komponen rest (1986) menjelaskan 4 rangkaian tahap-tahap seseorang harus lakukan agar supaya memasukkan dimensi etik dalam keputusan : (1) Intrepetasi situasi melingkupi tindakan dan konsekuensi-konsekuensi bagi pihak-pihak yang terpengaruh, (2) menilai moral diri setiap tindakan sesuai beberapa kriteria etik, karena mengidentifikasi pilihan moral (3) menyetujui untuk melaksanakan pilihan itu dan (4) implementasi pilihan tersebut.

Komponen kedua dari model rest memasukkan proses dengan mana individu-individu menjelaskan apakah etika berarti baginya, yang ditentukan peraturan, perkembangan moral individu. Perkembangan moral dalam perkembangannya sering didiskripsikan menggunakan model 6 tahap Kholberg (1976). Dalam dua tahap pertama dari perkembangan moral disebut dengan *pre-conventional*. Orang-orang (biasanya anak-anak) membuat keputusan-keputusan moral berdasarkan pada imbalan dan hukuman dan tidak merespon kebutuhan-kebutuhan atau perhatian-perhatian sesama. Dalam tahap ketiga dan keempat (*conventional*) dari perkembangan, aturan-aturan sosial dan kebutuhan-kebutuhan sesama untuk relevan bagi pemikiran moral. Akhirnya dalam tahap kelima dan keenam *post-conventional*, kebaikan bagi masyarakat dimasukkan dalam pemikiran moral. Kholberg memperhatikan bahwa pemikiran moral pada tahap 6 jarang dicapai dalam praktek.

Pengertian *Locus of control*

Menurut penelitian Rotter (1996) dalam (Indriantoro, 2000) *Locus of control* adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dapat mengendalikan (control), peristiwa yang terjadi padanya. Menurut Lefcourt (1982) seperti yang dikemukakan (Prasetyo, 2002 : 122) menyatakan bahwa *Locus of control* internal ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik atau buruk yang terjadi diakibatkan oleh tindakan seseorang, oleh karena itu terjadinya suatu peristiwa berada dalam control seseorang. Sedangkan *Locus of control* eksternal ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik atau buruk yang terjadi tidak berhubungan dengan perilaku seseorang pada situasi tertentu, maka disebut di luar control seseorang. Setiap orang memiliki *Locus of control* tertentu yang berada diantara kedua ekstrem tersebut. Dalam penelitian Indriantoro (1993) yang dikemukakan oleh (Mustikawati, 1999; 100) mendapatkan bukti bahwa *Locus of control* merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajer.

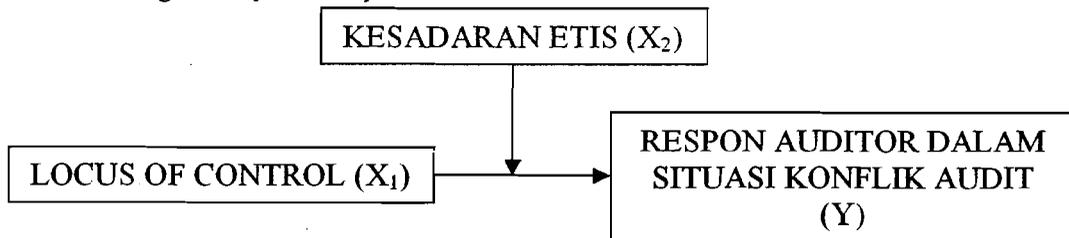
Berdasarkan pada teori *Locus of control*, bahwa perilaku auditor dalam situasi konflik akan dipengaruhi oleh karakteristik *Locus of control* nya. Individu dengan *internal*

Locus of control akan lebih mungkin berperilaku etis dalam situasi konflik audit dibanding dengan individu dengan *External Locus of control*. Ciri pembawaan internal *Locus of control* adalah berada dalam kendalinya dan akan selalu mengambil peran dan tanggung jawab dalam peraturan benar atau salah. Maka auditor dengan internal *Locus of control* kecil kemungkinannya untuk memenuhi tekanan klien dalam situasi konflik audit. Dalam hal ini besar kemungkinan auditor akan mengambil keputusan yang lebih etis atau lebih independen. Sebaliknya orang dengan *External Locus of control* percaya bahwa hidupnya dipengaruhi oleh takdir, keberuntungan dan kesempatan serta lebih mempercayai kekuatan di luar dirinya. Hal itu karena auditor dengan *external Locus of control* lebih besar kemungkinannya untuk memenuhi permintaan klien atau dengan kata lain menjadi kurang independen.

Interaksi kesadaran Etik dengan *Locus of control*

Menurut Trevino (1986) seperti yang dikemukakan (Muawanah, 2000; 430) menyatakan bahwa variabel perbedaan individual atau variabel personalitas seperti *Locus of control* dapat berinteraksi dengan kesadaran etis untuk mempengaruhi perilaku dalam dilema etis. Jadi hubungan antara *Locus of control* dengan perilaku auditor bisa tergantung pada kesadaran etis auditor. Sementara itu Rotter (1966) dalam penelitian (Muawanah, 2001 :431) berpendapat bahwa konstruk internal-eksternal merupakan variabel personalitas seperti *Locus of control* relatif lebih stabil dibandingkan melalui intervensi etis dan pendidikan formal. Maka dengan mendasarkan pada model interaksi dalam akuntansi keperilakuan dapat diprediksi bahwa interaksi antara *Locus of control* dengan kesadaran etik mempengaruhi perilaku auditor dalam situasi konflik audit.

Tsui dan Gul (1966) dalam (Muawanah, 2001; 431) menjelaskan kesadaran etik moderat untuk menolak tekanan manajer. Dengan kata lain *Locus of control* dan kesadaran etik merupakan faktor determinan yang signifikan pada perilaku auditor dalam situasi dilematis kemungkinannya untuk permintaan klien dalam situasi konflik audit.



H₁: *Locus of control* berpengaruh pada respon auditor dalam situasi konflik audit

H₂: Kesadaran etis adalah variabel moderating hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit

METODA PENELITIAN

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

A. *Locus of control* (X₁) dari Rotter (1966) yang mengukur keyakinan seseorang atas kejadian yang menimpa kehidupannya. Seseorang dengan internal *Locus of control* meyakini bahwa apa yang terjadi selalu berada dalam kontrolnya dan selalu mengambil

peran dan tanggung jawab atas setiap pengambilan keputusan. Sedangkan seseorang dengan eksternal *locus of controlnya* meyakini bahwa kejadian dalam hidupnya berada di luar kontrolnya dan percaya bahwa hidupnya dipengaruhi oleh takdir dan keberuntungan serta kekuatan di luar dirinya (dalam Muawanah).

- B. **Kesadaran Etis (X_2)** adalah kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam setiap kejadian. Kesadaran etis merupakan situasi psikologi individu harus dipertimbangkan dengan variabel personal lain yang lebih stabil untuk dapat digunakan memprediksi perilaku (dalam Muawanah).
- C. **Respon auditor dalam situasi konflik kepentingan (Y)** merupakan indikasi dalam perilaku etis dan independen auditor dengan menilai keputusan yang diambil dalam situasi konflik yang dihadapi yaitu suatu situasi yang terjadi ketika auditor dan klien tidak sepakat dalam satu aspek kinerja fungsi attestasi. Respon auditor menolak permintaan klien diidentifikasi sebagai perilaku etis dan independen, dan menerima permintaan klien diidentifikasi sebagai perilaku tidak etis dan tidak independen (dalam Muawanah).

Pengukuran Variabel

a. *Locus of Control* (X_1)

Pengukuran *Locus of control* ini menggunakan instrument kuisioner internal – external (Rotter, 1966) seperti yang dikemukakan (Indriantoro, 2000) dan (Mustikawati, 1999), yang menggunakan skala data interval dengan 24 item pertanyaan yang terdiri dari pasangan alternative, untuk angka ganjil: 1, 3, 5, 7, 9, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 23 (internal) dan genap: 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24 (eksternal). Penilaian ini mengukur *locus of control* melalui skala likert yang disusun dalam bentuk checklist dengan meminta responden menunjukkan pilihan antara sangat setuju (point 1) dan sangat tidak setuju (point 7)

b. Kesadaran Etis (X_2)

Skema ini menunjukkan mengukur kesadaran etis dengan skala semantic differential dengan menggunakan skala pengukuran interval, variabel ini diukur dengan mengadopsi tiga skema yang dikembangkan oleh Loeb (1971) dan juga diadaptasi oleh Cohen et al (1995), Claypool et al (1990) dan Armstrong (1971). Skema ini telah diuji dan digunakan secara luas untuk tujuan yang berbeda dari bermacam-macam subyek yang meliputi auditor, akuntan pendidik dan mahasiswa.

Setiap skema merupakan respon responden untuk menunjukkan apakah tindakan yang dinyatakan dalam skema etis atau tidak, dan kemungkinan responden melakukan hal yang sama dengan skema. Untuk mengontrol pengaruh lingkungan sosial (*Halo Effect*) dilengkapi dengan pernyataan tentang kemungkinan kolega melakukan hal yang sama.

Responden diminta memberi nilai pada kolom yang sudah disediakan, mulai poin 1 sampai dengan poin 7. Hasilnya, angka yang besar menunjukkan tingkat kesadaran etis rendah dan sebaliknya angka yang kecil menunjukkan tingkat kesadaran etis yang tinggi.

c. Respon Auditor dalam Situasi Konflik

Pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini adalah tipe skala interval sedangkan teknik pengukuran yang digunakan semantic differential. Instrumen ini menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Knapp (1985) yang telah diadaptasi oleh Gul (1991), Tsui dan Gul (1996). Terdiri dari 18 item. Jawaban responden itu kemudian akan diidentifikasi

sebagai perilaku etis dan independen (menolak permintaan klien) atau perilaku tidak etis dan tidak independen (memenuhi permintaan klien)

Teknik Penentuan Sampel

Populasi

Populasi data dari penelitian ini adalah para akuntan public (auditor) yang bekerja pada 58 Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya (sesuai dengan data IAI).

Sampel

Pengambilan sampel menggunakan *Simple Random Sampling*, yaitu teknik penarikan sample dimana setiap anggota populasi mempunyai peluang yang sama untuk ditarik sebagai sample, dan setiap anggota diberikan nomor, selanjutnya sample ditarik secara random dengan mempergunakan undian atau tabel bilangan random. Agar jumlah sample bisa mewakili jumlah populasi yang ada, maka dapat ditentukan dengan menggunakan rumus:

$$n = \frac{N}{1 + N.e^2} \dots\dots\dots (Umar, 2001: 74)$$

dimana:

- n = ukuran sampel
- N = ukuran populasi (58 KAP)
- e = persen kelonggaran ketidakteelitian karena kesalahan pengambiln sampel yang diinginkan, yaitu 10 %.

Maka: $n = \frac{58}{1 + 58.0,1^2}$, yaitu 36 KAP.

Sehingga dalam penelitian ini jumlah anggota sampel yang dibutuhkan sebanyak 36 KAP dengan masing-masing KAP diwakili tiga responden. Responden dalam penelitian ini adalah auditor yang sudah berpengalaman dalam proses pengauditan, peneliti menentukan bahwa auditor yang memiliki masa kerja minimal dua tahun yang dimasukkan ke dalam unit analisis.

Teknik Analisa

Tahap pertama, untuk melihat besar kecilnya pengaruh antara variable *Locus of control* (X_1) terhadap variable Respon auditor dalam situasi konflik audit (Y) dengan menggunakan persamaan regresi linier sederhana dapat dinyatakan sebagai berikut :

$$Y = a + b_1X_1 \quad (\text{Anton Dajan, 1986 : 300})$$

Dimana :

- Y : Respon auditor dalam situasi konflik audit
- a : Konstanta
- X_1 : *Locus of control*
- b_1 : Koefisien Regrasi

Uji Hipotesa

Untuk pengujian hipotesis penelitian interaksi variabel $\lambda_1 \lambda_3$ dan interaksi variabel $\lambda_2 \lambda_3$ terhadap Y digunakan uji t student dengan prosedur sebagai berikut:

1. $H_0: \beta_i = 0$ (tidak terdapat pengaruh interaksi variabel $\lambda_1 \lambda_3$ dan interaksi variabel $\lambda_2 \lambda_3$ terhadap Y)
 $H_a: \beta_i \neq 0$ (terdapat pengaruh interaksi variabel $\lambda_2 \lambda_3$ dan interaksi variabel $\lambda_2 \lambda_3$ terhadap Y)
2. Kriteria Pengujian :
 H_0 diterima jika $-t_{tab} \leq t_{hit} \leq t_{tab}$ maka artinya variable $X_1 X_2$ dan X_2 berpengaruh secara parsial terhadap Y
 H_0 ditolak jika $-t_{tab} > t_{hit}$ atau $t_{hit} > t_{tab}$ maka artinya variable $X_1 X_2$ dan X_2 tidak berpengaruh terhadap Y.

ANALISA DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Hasil Penelitian

Nilai Rata-rata Jawaban Responden

	Kisaran teoritis	Kisaran nyata	Mean	SD
1. <i>Locus of control</i> (X_1)	1-7	1.23 – 5.05	3.5707	1.00032
2. Kesadaran etis (X_2)	1-7	1.88 – 6.63	3.8368	0.92950
3. Respon auditor dalam situasi konflik (Y)	1-7	1.12 – 3.76	2.8611	0.64899

Dari tabel di atas, dapat dilihat kisaran nilai teoritis dan kisaran nilai nyata. Kisaran nilai teoritis, antara 1 sampai dengan 7 terjadi jika responden memiliki respon jawaban yang ekstrem pada nilai 1 atau pada nilai 7 di semua pernyataan yang diberikan. Ternyata ada responden yang mempunyai jawaban ekstrem pada variabel *locus of control* dan respon auditor dalam situasi konflik.

Deskripsi Variabel *Locus of control* (X_1)

Pada variabel *locus of control* terlihat bahwa nilai responden berkisar antara nilai 1.23 – 5.05 dengan rata-rata nilai 3.5707. Hal ini menunjukkan bahwa secara keseluruhan *locus of control* responden cenderung internal karena lebih mendekati nilai 1 daripada nilai 7.

Tabel Sebaran Nilai Skala pada Variabel *Locus of control*

Jawaban responden	Frekuensi	Prosentase (%)
1	4	11.1
3	15	41.7
4	10	27.8
5	7	19.4
Jumlah	36	100

Deskripsi Variabel Kesadaran Etis (X_2)

Pada variabel kesadaran etis terlihat bahwa nilai responden berkisar antara nilai 3,33 – 6,56 dengan rata-rata nilai 5,2438. Hal ini menunjukkan bahwa secara keseluruhan kesadaran etis responden tinggi karena lebih mendekati nilai 7 daripada nilai 1.

Tabel Sebaran Nilai Skala pada Variabel Kesadaran Etis

Jawaban responden	Frekuensi	Prosentase (%)
3	2	5,6
4	4	11,1
5	9	25
6	18	50
7	3	8,3
Jumlah	36	100

Deskripsi Variabel Respon Auditor dalam Situasi Konflik Audit (Y)

Pada variabel respon auditor dalam situasi konflik audit (Y) terlihat bahwa nilai responden berkisar antara nilai 1,12 – 3,76 dengan rata-rata nilai 2,8611. Hal ini menunjukkan bahwa secara keseluruhan responden mempunyai respon yang independen dalam mengatasi situasi konflik kepentingan, karena lebih mendekati nilai 1 daripada 7.

Sebaran Nilai Skala pada Variabel Respon Auditor dalam Situasi Konflik Audit

Jawaban responden	Frekuensi	Prosentase (%)
1	4	11,1
2	9	25
3	21	58,3
4	2	5,6
Jumlah	36	100

Uji Validitas Untuk Variabel *Locus of control* (X₁)

Item-item pernyataan yang tidak valid yaitu item pernyataan no.19 dan no. 20. Pernyataan-pernyataan tersebut dikatakan tidak valid karena tingkat signifikan yang dihasilkan lebih besar dari 5%, sehingga item pernyataan no. 19 dan 20 dinyatakan tidak signifikan atau dikatakan tidak mempunyai validitas.

Uji Validitas Untuk Variabel Kesadaran Etis (X₂)

Pengujian validitas untuk variabel kesadaran etis (X₂) dilakukan dalam satu putaran, karena dengan sekali putaran semua butir pernyataan valid.

Uji Validitas Untuk Variabel Respon Auditor dalam Situasi Konflik Audit (Y)

Item-item pernyataan yang tidak valid yaitu item pernyataan no.8. Dikatakan tidak valid karena tingkat signifikan yang dihasilkan lebih besar dari 5%, sehingga item pernyataan no. 8 dinyatakan tidak signifikan atau dikatakan tidak mempunyai validitas.

Uji Reliabilitas

Pengukuran ini menggunakan uji statistik *Cronbach Alpha* (α). Suatu variabel atas konstruk dikatakan reliabel jika variabel atas konstruk tersebut memberikan nilai *Cronbach Alpha* $> 0,60$.

Tabel Uji Reliabilitas

	Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>	Keterangan
1.	<i>Locus of control</i> (X_1)	0,9283	Reliabel
2.	Kesadaran etis (X_2)	0,8875	Reliabel
3.	Respon auditor dalam situasi konflik audit (Y)	0,8491	Reliabel

Uji Normalitas

No.	Variabel	<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	Sig
1.	<i>Locus of control</i> (X_1)	1,008	0,261
2.	Kesadaran etis (X_2)	1,249	0,088
3.	Respon auditor dalam situasi konflik audit (Y)	0,801	0,542

Berdasarkan tabel di atas, dapat disimpulkan bahwa data yang dihasilkan adalah mengikuti distribusi normal, terbukti dengan nilai signifikansi yang lebih besar dari 5%.

Analisis Regresi Linier Sederhana dan Uji Residual

Analisis Regresi Linier Sederhana

Analisis regresi linier sederhana digunakan untuk mengetahui apakah variabel bebas (*locus of control*) mempunyai pengaruh terhadap variabel terikat (respon auditor dalam situasi konflik audit).

Tabel Analisis Pengaruh *Locus of control* (X_1) terhadap Respon Auditor dalam Situasi Konflik Audit (Y)

Variabel bebas	Koefisien regresi	R^2	R
Konstanta	34,290	0,133	0,364
<i>Locus of control</i> (X_1)	0,183		

$$Y = 34,290 + 0,183 X_1$$

Dari persamaan regresi tersebut dapat diperoleh penjelasan sebagai berikut:

b_0 = Konstanta = 34,290, menunjukkan besarnya nilai dari respon auditor dalam situasi konflik audit. Apabila variabel *locus of control* (X_1) sama dengan nol atau konstan, maka variabel respon auditor dalam situasi konflik audit (Y) sebesar 34,290.

b_1 = Koefisien regresi untuk $X_1 = 0,183$

Artinya respon auditor dalam situasi konflik audit (Y) akan naik, bila *locus of control* (X_1) dinaikkan atau jika *locus of control* (X_1) naik satu satuan maka respon auditor dalam situasi konflik audit (Y) akan naik sebesar 0,183.

Nilai R^2 sebesar 0,133 yang berarti bahwa variabel *locus of control* (X_1) mampu menjelaskan variasi variabel respon auditor dalam situasi konflik audit (Y) sebesar 13,3% dan sisanya sebesar 86,7% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dibahas pada penelitian ini.

Tingkat hubungan antara variabel *locus of control* (X_1) dengan variabel respon auditor dalam situasi konflik audit (Y) dinyatakan rendah karena nilai R nya sebesar 0,364 (Sugiyono, 2003:216).

Uji Residual

Tujuan uji residual adalah untuk mengklasifikasikan apakah variabel moderating secara signifikan berfungsi sebagai variabel moderating atau tidak. Adapun tahap-tahap dalam uji residual ini adalah sebagai berikut :

Tahap pertama

Meresgresikan antara variabel bebas terhadap variabel moderating, untuk memperoleh nilai residual antara kedua variabel tersebut.

Tahap kedua

Nilai residual dari tahap pertama dimutlakan, lalu diregresikan dengan variabel terikat

Uji Residual Pertama

Adapun persamaan regresi yang dihasilkan pada tahap pertama adalah :

$$X_3 = 48,663 - 0,0187 X_1$$

Tabel Uji Residual Pertama (Tahap Kedua)

Variabel bebas	Koefisien regresi	t_{hitung}	t_{tabel}
Konstanta	2,105	0,623	2,0336
Respon auditor dalam situasi konflik audit (Y)	0,07075	1,044	2,0336

Persamaan residualnya adalah :

$$|e| = 2,105 + 0,07075 Y$$

Berdasarkan tabel di atas, diperoleh nilai koefisien regresi dari respon auditor dalam situasi konflik audit adalah positif, dan tidak signifikan. Hal ini terlihat dari nilai t_{hitung} (1,044) < t_{tabel} (2,0336), maka dapat disimpulkan variabel kesadaran etis adalah bukan variabel moderating.

Uji Residual Kedua

Adapun persamaan regresi yang dihasilkan pada tahap pertama adalah :

$$X_3 = 48,663 - 0,0187 X_2$$

Nilai residual yang dihasilkan dari persamaan di atas dimutlakan, lalu diregresikan dengan respon auditor dalam situasi konflik audit (Y), hasilnya adalah sebagai berikut:

Tabel Uji Residual Kedua (Tahap Kedua)

Variabel bebas	Koefisien regresi	t_{hitung}	t_{tabel}
Konstanta	1,1613	0,482	2,0336
Respon auditor dalam situasi konflik audit (Y)	0,08086	1,203	2,0336

Persamaan residualnya adalah :

$$|e| = 1,1613 + 0,08086 Y$$

Berdasarkan nilai t_{hitung} (0,482) < t_{tabel} (2,0336), maka dapat disimpulkan variabel kesadaran etis adalah bukan variabel moderating.

Pengujian Hipotesis Pertama

Hipotesis pertama berbunyi “diduga *locus of control* mempunyai pengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit”. Untuk menguji hipotesis pertama, digunakan uji t yang hasilnya dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel Pengujian Hipotesis Pertama

Variabel bebas	Koefisien regresi	t_{hitung}	t_{tabel}
Konstanta	34,290	5,255	2,0336
<i>Locus of control</i> (X_1)	0,183	2,281	2,0336

Berdasarkan tabel di atas, diperoleh t_{hitung} sebesar 2,281 dan t_{tabel} sebesar 2,0336. maka $t_{hitung} > t_{tabel}$ yang artinya H_0 ditolak dan H_1 diterima atau variabel *locus of control* berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit, sehingga hipotesis pertama teruji kebenarannya.

Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua berbunyi “diduga kesadaran etis sebagai variabel moderating yang mempengaruhi pengaruh antara *locus of control* dan respon auditor dalam situasi konflik audit”. Untuk menguji hipotesis kedua, digunakan uji residual. Berdasarkan uji residual, diperoleh nilai koefisien regresi dari respon auditor dalam situasi konflik audit sebesar 0,07075, dan t_{hitung} yang dihasilkan adalah sebesar 1,044 sedangkan t_{tabel} nya sebesar 2,0336. Maka dapat disimpulkan bahwa kesadaran etis adalah bukan variabel moderating sehingga hipotesis kedua tidak teruji kebenarannya.

Pembahasan Hasil Penelitian

Auditor dengan internal *locus of control* akan lebih mungkin berperilaku etis dalam situasi konflik audit dibandingkan dengan individu eksternal *locus of control*. Pernyataan ini didukung dengan hasil penelitian di atas bahwa responden cenderung independen dalam situasi konflik audit. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Umi Muawanah (2001) yang menyatakan adanya interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etis mempengaruhi respon auditor dalam situasi konflik audit.

Hipotesis kedua menyatakan bahwa kesadaran etis bukan variabel moderating yang dapat mempengaruhi hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit. Arti dari variabel kesadaran etis sebagai variabel moderating dalam mempengaruhi hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit adalah semakin internal *locus of control* dan kesadaran etis tinggi, maka respon auditor dalam situasi konflik audit semakin independen, begitu sebaliknya semakin eksternal *locus of control* dan kesadaran etis rendah, maka respon auditor dalam situasi konflik audit semakin dependen. Hasil penelitian ini tidak didukung oleh Trevino (1986) yang dikemukakan oleh Muawanah (2000:430) yang menyatakan bahwa variabel perbedaan individual atau variabel personalitas seperti *locus of control* dapat berinteraksi dengan kesadaran etis untuk mempengaruhi perilaku dalam dilema etis, jadi hubungan antara *locus of control* dengan perilaku auditor tergantung pada kesadaran etis auditor.

SARANSaran yang dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi Kantor Akuntan Publik dalam melakukan kebijaksanaan di masa yang akan datang: Upaya untuk meningkatkan independensi auditor dalam situasi konflik kepentingan merupakan tantangan tersendiri, maka para manajer KAP diharapkan menciptakan iklim budaya organisasi yang mudah diterima serta mengurangi konflik peran.

DAFTAR PUSTAKA

- Agus, Sutrisno, 1998. *Auditing*, jilid 1, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi, Jakarta: Universitas Indonesia.
- Arens and Loebbecke, *Auditing*, Buku Satu, Terjemahan Amir Abadi Yusuf, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Anonim, 2001. Pedoman Penyusunan Usulan Penelitian dan Skripsi, Surabaya: Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jawa Timur.
- Haryani, Titik dan Unti Ludigdo, 2001. Survei atas faktor-faktor yang mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan. *Tema*. Vol. 2, No 1, Maret, hal. 99-62
- Indriantoro, Nur, 2000. *An Empirical of LOC and Cultural Dimension as Moderating Variabel of The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia, Vol. 15, No. 1.
- Jeffrey, Cynthia dan Nancy Weafherholt, 1996. Ethical development, professional commitment and role observance attitudes: a study cpas and corporate accountants. *Behavioral Research in Accounting*. Vol 8.
- Khomiyah dan Nur Indriantoro, 1998. Pengaruh orientasi etika terhadap komitmen dan sensitivitas etika auditor pemerintah di DKI Jakarta. *JRAI*, Vol. 1, No 1, Januari hal 13-28.
- Muawanah, Umi dan Nur Indriantoro, 2001. Perilaku auditor dalam situasi konflik audit: peran *locus of control*, komitmen profesi dan kesadaran etis. *JRAI*. No 1. Mei.
- Mulyadi, 1998. *Auditing*. Buku 1. Edisi Kelima, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Nasir, 1998. *Metodologi Penelitian*, Jakarta: Penerbit Ghalia Indonesia.
- Prasetyo, Priyono Puji. 2002. Pengaruh LOC terhadap hubungan ketidakpastian lingkungan dengan karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen. *JRAI*. Vol. 5, No 1.
- Renggawati, Dewi, 2001. *Persepsi Akuntan Terhadap Kode Etik Akuntan Indonesia*. Surabaya: Universitas Pembangunan Nasional Veteran.
- Siswahjoeni dan M. Gudono. 2000. Persepsi akuntan terhadap kode etik akuntan. *JRAI*. Vol .3, No. 2. Juli.
- Sudjana, 1996. *Teknik Analisis Regresi dan Korelasi*, Bandung: Penerbit Tarsito.
- Sugiyono, 1997. *Statistika Untuk Penelitian*. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Sumarsono, 2002. *Metodologi Penelitian Akuntansi*. Surabaya: Universitas Pembangunan Nasional Veteran.
- Sumodiningrat, Gunawan, 2001. *Ekonometrika Pengantar*. Surabaya: BPFE.
- Umar, Husain, 2001. *Riset Akuntansi*. Jakarta: Pt Gramedia Pustaka Utama.