

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI SENSITIVITAS ETIKA
AUDITOR PEMERINTAH**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Diponegoro

Disusun oleh:

ALIF ZAIN MUTTAQIN
NIM. 12030112150012

FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2014

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Alif Zain Muttaqin
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150012
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis / Akuntansi
Judul Skripsi : **Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah**
Dosen Pembimbing : Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt.

Semarang, 18 Agustus 2014

Dosen Pembimbing,



Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt.

NIP 19720421 200012 2001

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Penyusun : Alif Zain Muttaqin
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150012
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis / Akuntansi
Judul Skripsi : **Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah**
Dosen Pembimbing : Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt.

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 25 Agustus 2014

Tim Penguji

1. Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt.



(.....)

2. Dr. H. Agus Purwanto, S.E., M.Si., Ak



(.....)

3. Drs. Dul Muid, M.Si., Ak



(.....)

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, **Alif Zain Muttaqin**, menyatakan bahwa skripsi dengan judul: **Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah**, adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya tiru, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik sengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, 18 Agustus 2014

Yang Membuat Pernyataan,



Alif Zain Muttaqin

NIM 12030112150012

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menemukan bukti empiris dan menganalisis pengaruh faktor demografi, intensitas moral serta lingkungan etika terhadap sensitivitas etika pada pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Manfaat penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori dalam bidang akuntansi perilaku serta memberikan kontribusi kepada BPK RI dalam upaya peningkatan pemahaman dan pengetahuan etika yang harus dimiliki oleh setiap pemeriksa.

Metode pengambilan sampel yang digunakan adalah metode sampel acak dari seluruh populasi pemeriksa BPK RI. Data yang dipakai merupakan data primer, yaitu hasil kuesioner yang telah disebarakan kepada responden pemeriksa BPK RI baik secara langsung maupun dengan menggunakan sistem on-line. Pembuktian hipotesis dilakukan dengan pengujian regresi linear berganda maupun Two Way ANOVA yang diawali uji asumsi klasik atas data yang akan diolah, sehingga akan menghasilkan simpulan yang tidak menyesatkan.

Hasil penelitian menunjukkan faktor gender dan pengalaman kerja memiliki hubungan positif dengan sensitivitas etika pemeriksa, sedangkan faktor-faktor demografi lainnya tidak memiliki hubungan yang signifikan. Tingkat konsekuensi, konsensus sosial dan jumlah pihak terdampak berhubungan positif terhadap sensitivitas etika. Lingkungan etika tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap sensitivitas etika. Pendidikan dan pelatihan mengenai etika tidak mempengaruhi sensitivitas etika pemeriksa. Hal ini dapat diperbaiki dengan cara meningkatkan kualitas pendidikan etika serta pemberian contoh yang lebih aplikatif dalam setiap pelatihan yang diberikan.

Kata kunci: demografi, intensitas moral, sensitivitas etika, lingkungan etika, pemeriksa.

ABSTRACT

This study aims to find empirical evidence and analyze the influence of demographic factors, the intensity of the moral and ethical environment against the examiner's ethical sensitivity Audit Board of Indonesia (BPK RI). The benefits of this research are expected to contribute to the development of theory in the behavioral accounting as well as contributing to the BPK in an effort to increase the understanding and knowledge of ethics that must be possessed by each auditor.

The sampling method used is the method of random sample of the entire population auditor BPK RI. The data used are primary data, the results of the questionnaire that was distributed to respondents auditor BPK RI either directly or by using the on-line system. Proof of hypothesis testing is done with multiple linear regression and Two Way ANOVA test beginning classical assumptions on the data to be processed, so it will not result in misleading conclusions.

The results showed the factors of gender and work experience have a positive relationship with the auditor ethical sensitivity, whereas other demographic factors did not have a significant relationship. Magnitude of consequences, social consensus and concentration of effect are positively related to ethical sensitivity. Environmental ethics has no significant relationship to ethical sensitivity. Education and training on ethics ethics examiner does not affect sensitivity. This can be fixed by way of improving the quality of ethics education as well as providing a more applicable example in every training provided.

Keywords: demographic, moral intensity, ethical sensitivity, environmental ethics, the auditor.

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah Subhanahu Wa Ta'ala yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya serta ilmu yang senantiasa diberikannya, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul “**Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah**”. Skripsi ini disusun sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan Program Sarjana Ekonomi pada Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis menyadari bahwa penyusunan skripsi ini tidak lepas dari bantuan, bimbingan, dan saran dari beberapa pihak. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terima kasih yang sedalam-dalamnya kepada:

1. Ibunda Sumiyati dan Ayahanda Tungasir *Rahimahullah* yang senantiasa mendo'akan penulis dalam setiap shalatnya serta Papa dan Mama tercinta yang selalu mendoakan dalam menempuh pendidikan.
2. Bapak Prof. Drs. H. Mohamad Nasir, Msi, Akt., Ph.D., sebagai Dekan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
3. Bapak Adityawarman, S.E., M.Acc., Akt, selaku dosen wali yang bersedia meluangkan waktunya untuk memberikan masukan yang bermanfaat.
4. Ibu Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt., selaku dosen pembimbing yang senantiasa memberikan bimbingan, arahan dan saran sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.

5. Ketua Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), Sekretaris Jenderal BPK RI, dan seluruh jajarannya terutama Biro Sumber Daya Manusia (SDM) yang telah memberikan dukungan bagi penulis dalam proses tugas belajar di Universitas Diponegoro.
6. Kepala Perwakilan BPK RI Provinsi Riau beserta seluruh pejabat serta seluruh rekan-rekan pemeriksa yang telah banyak membantu penulis dalam penyelesaian skripsi ini.
7. Seluruh dosen dan staf pegawai Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro atas ilmu dan bantuan yang telah diberikan selama penulis menempuh pendidikan di universitas.
8. Istriku tercinta, Defitra Azwir, dan buah hati kami Umar yang selalu menjadi pengingat akan janji penulis.
9. Adik tersayang yang selalu memberikan semangat untuk menyelesaikan pendidikan.
10. Rekan-rekan penulis Kelas Kerjasama BPK RI – Kemenkeu – Undip yang telah memberikan dukungan, saran, dan semangat dalam menempuh pendidikan.
11. Kawan-kawan satu bimbingan skripsi dengan Ibu Etna (Nanang Sutresno, Ahmad Jaelani dan Zulkifli) yang telah memberikan banyak saran dan masukan terhadap skripsi ini.

12. Kawan-kawan Kos Daar Mutiara (Aris Muladi dan Shohib Abror) yang saling memotivasi untuk menyelesaikan penelitian yang sedang dilakukan.
13. Semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang telah membantu kelancaran dalam penyelesaian skripsi ini.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa dalam penyusunan skripsi ini masih terdapat banyak kekurangan, untuk itu kritik dan saran yang bersifat membangun sangat diharapkan untuk kesempurnaan penelitian yang akan datang. Penulis berharap semoga skripsi ini dapat bermanfaat dan berguna bagi semua pihak.

Semarang, 18 Agustus 2014

Penulis

DAFTAR ISI

PERSETUJUAN SKRIPSI.....	ii
PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI.....	iv
ABSTRAK.....	v
ABSTRACT	vi
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR ISI	x
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Rumusan Masalah	6
1.3. Tujuan dan Kegunaan	7
1.3.1. Tujuan.....	7
1.3.2. Kegunaan	8
1.4. Sistematika Penulisan	8
BAB II TELAAH PUSTAKA.....	10
2.1. Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu	10
2.1.1. Teori Keagenan (<i>Agency Theory</i>).....	10
2.1.2. Teori-Teori Etika dan Sensitivitas Etika	11
2.1.3. Teori Pengembangan Kognitif dan Empat Model Tahapan Etika.....	14
2.1.4. Teori Atribusi.....	16
2.1.5. Intensitas Moral	17
2.1.6 Budaya dan Komitmen Organisasi.....	19
2.1.7 Profesi dan Kode Etik Pemeriksa Pemerintah	21
2.1.8 Penelitian Terdahulu.....	27
2.2 Kerangka Pemikiran.....	31

2.3. Hipotesis	32
2.3.1 Hubungan antara Faktor-faktor Demografi terhadap Sensitivitas Etika.....	33
2.3.2 Pengaruh Interaksi Gender dengan usia serta pengalaman kerja terhadap Sensitivitas Etika	34
2.3.3 Hubungan antara Faktor Intensitas Moral dan Lingkungan Etika terhadap Sensitivitas Etika	35
BAB III METODE PENELITIAN	37
3.1. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel.....	37
3.1.1. Variabel Independen.....	37
3.1.1.1. Faktor Demografi	38
3.1.1.2. Intensitas Moral	40
3.1.1.3. Lingkungan Etika	43
3.1.2. Variabel Dependen	44
3.2. Populasi dan Sampel.....	45
3.2.1. Populasi	45
3.2.2. Sampel.....	45
3.3. Jenis dan Sumber Data.....	46
3.4. Metode Pengumpulan Data	46
3.5. Metode Analisis	47
3.5.1. Analisis Statistik Deskriptif	48
3.5.1. Uji Asumsi Klasik	50
BAB IV HASIL DAN ANALISA	53
BAB V PENUTUP	108
5.1 Simpulan.....	108
5.2 Keterbatasan	109
5.3 Saran.....	110

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Empat model tahapan etika.....	38
Tabel 2.2 Ringkasan penelitian terdahulu	54
Tabel 4.1 Distribusi kuesioner penelitian.....	56
Tabel 4.2 Data Demografi Responden.....	58
Tabel 4.3 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian	59
Tabel 4.4 Pengukuran Intensitas Dimensi Moral	60
Tabel 4.5 Statistik Deskriptif Intensitas Moral – Skenario I.....	61
Tabel 4.6 Rata-rata Intensitas Moral – Skenario I.....	62
Tabel 4.7 Statistik Deskriptif Intensitas Moral – Skenario II	62
Tabel 4. 8 Rata-rata Intensitas Moral – Skenario II.....	63
Tabel 4.9 Statistik Deskriptif Intensitas Moral – Skenario III	64
Tabel 4.10 Rata-rata Intensitas Moral – Skenario III	64
Tabel 4.11 Uji Reliabilitas Variabel Independen	66
Tabel 4.12 Uji Validitas Intensitas Moral - Skenario I.....	67
Tabel 4. 13 Uji Validitas Intensitas Moral - Skenario II.....	68
Tabel 4. 14 Uji Validitas Intensitas Moral - Skenario III	68
Tabel 4. 15 <i>Regresi Linear</i> – Skenario I.....	77
Tabel 4. 16 <i>Regresi Linear</i> – Skenario II.....	80
Tabel 4.17 <i>Regresi Linear</i> – Skenario III.....	82
Tabel 4.18 <i>Independen Sample T-Test</i> – Skenario I.....	85
Tabel 4.19 Two Ways ANOVA <i>Gender*</i> Pengalaman – Skenario I	86
Tabel 4.20 Two Ways ANOVA <i>Gender*</i> Usia – Skenario I.....	87
Tabel 4.21 <i>Independen Sample T-Test</i> – Skenario II.....	87

Tabel 4.22 Two Ways ANOVA <i>Gender</i> *Pengalaman – Skenario II.....	88
Tabel 4.23 Two Ways ANOVA <i>Gender</i> *Usia – Skenario II.....	89
Tabel 4.24 <i>Independen Sample T-Test</i> – Skenario III.....	90
Tabel 4.25 Two Ways ANOVA <i>Gender</i> *Pengalaman – Skenario III.....	90
Tabel 4.26 Two Ways ANOVA <i>Gender</i> *Usia – Skenario III	91
Tabel 4.27 Regresi Linear – Intensitas Moral – Skenario I	92
Tabel 4.28 Regresi Linear – Intensitas Moral – Skenario II	95
Tabel 4. 29 Regresi Linear – Intensitas Moral – Skenario III.....	98
Tabel 4.30 Hasil Pengujian Hipotesis 1	101
Tabel 4.31 Hasil Pengujian Hipotesis 2	104
Tabel 4.32 Hasil Pengujian Hipotesis 3	105

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran	32
Gambar 2.1 Histogram Nilai Residual Skenario I.....	72
Gambar 2.1 Histogram Nilai Residual Skenario II.....	73
Gambar 4.1 Histogram Nilai Residual Skenario III	74

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A. Kuesioner penelitian

Lampiran B. Output SPSS

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Etika merupakan suatu hal yang sangat penting pada suatu profesi. Pada beberapa profesi, etika tertuang dalam sebuah kode etik, termasuk auditor. Kode etik auditor mengatur segala hal menyangkut etika yang harus dilakukan atau tidak dilakukan oleh auditor. Dalam melaksanakan kode etik, seorang auditor dituntut untuk peka dalam melihat permasalahan yang terjadi. Kepekaan terhadap suatu permasalahan etika inilah yang biasa disebut dengan sensitivitas etika. Dalam pengertian lebih luas, sensitivitas etika (*Ethical Sensitivity*) bisa diartikan sebagai kemampuan untuk mengakui sifat dasar etika dari sebuah keputusan. Sensitivitas etika dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya orientasi etika, komitmen profesional, komitmen organisasional, skeptisme profesional, kultur lingkungan, kode etik dan karakter personal (Dickerson, 2009). Sensitivitas etika harus dimiliki oleh auditor sebelum melakukan pengambilan keputusan etis. Hal ini akan menentukan kualitas dari keputusan yang diambil oleh auditor. Maka bisa dikatakan bahwa sensitivitas etika merupakan dasar dari pengambilan keputusan etis.

Faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika beragam. Namun secara umum dapat diidentifikasi menjadi tiga faktor utama. Faktor utama tersebut yaitu, faktor demografis, faktor pengenalan dimensi moral dan faktor komitmen organisasi. Dalam beberapa penelitian, diantaranya penelitian yang dilakukan oleh

Dickerson (Dickerson, 2009), faktor-faktor tersebut memiliki pengaruh yang signifikan dalam membentuk sensitivitas etika auditor. Demografi pemeriksa (seperti usia, *gender*, tingkat pengalaman dan posisi dalam pekerjaan) mempengaruhi kepekaan auditor dalam mengenali permasalahan etis. Faktor pengenalan dimensi moral bisa diartikan sebagai suatu penilaian terhadap kondisi yang telah dan akan terjadi dalam masyarakat terhadap suatu tindakan yang melanggar prinsip etika.

Banyaknya faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika akan berdampak terhadap sikap auditor terhadap kode etik yang dimiliki. Menurut Hunt dan Vitell (1986:5-16), kemampuan seorang profesional untuk dapat mengerti dan peka akan adanya masalah etika dalam profesinya sangat dipengaruhi oleh lingkungan budaya atau masyarakat dimana profesi itu berada, lingkungan profesinya, lingkungan organisasi atau tempat ia bekerja serta pengalaman pribadinya. Auditor menghadapi dilema etika profesional yang unik, yaitu auditor harus bertanggungjawab melayani klien dan publik secara bersamaan (Westra, 1986). Dilema auditor terjadi karena auditor dibayar oleh klien tetapi harus mempertanggungjawabkan kepada beberapa pemilik kepentingan, termasuk diantaranya masyarakat dan pemerintah. Hal ini memungkinkan terjadinya pelanggaran atas standar etika yang harus dilakukan. Maka, dibutuhkanlah suatu kode etik yang harus ditaati dan menjadi standar bagi seluruh auditor.

Secara umum, dalam dunia auditing penerapan dan penjagaan atas kode etik mulai benar-benar diterapkan semenjak diterbitkannya *Sarbanas Oakley Act* tahun 2002 sebagai akibat dari pelanggaran etis yang dilakukan oleh beberapa

auditor (Dickerson, 2009). Pelanggaran etika yang dilakukan menunjukkan adanya sesuatu yang harus selalu dikontrol dan diatur. Kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan sebelum *Sarbanas Oakley Act* diterapkan mengalami kemunduran akibat sejumlah skandal keuangan perusahaan (Agoglia *et al.*, 2009). Pada umumnya yang terjadi pada Kantor Akuntan Publik (KAP), audit merupakan tugas yang diberikan oleh pemegang saham, maka akan berpotensi munculnya benturan-benturan kepentingan etis antara auditor dan pemegang kepentingan. Perbedaan tujuan antara pemegang kepentingan dan auditor menjadi suatu celah adanya penyimpangan etis auditor. Selain itu, keputusan-keputusan etis auditor akan sangat dipengaruhi oleh kepentingan-kepentingan yang ada.

Berbeda dengan Kantor Akuntan Publik (KAP), Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) merupakan lembaga audit pemerintah satu-satunya yang dibentuk berdasarkan UUD 1945. Kewenangan BPK RI untuk melakukan pemeriksaan atas keuangan negara yang sangat besar. BPK RI memiliki wewenang untuk melakukan audit atas instansi-instansi pemerintahan yang menggunakan uang negara. Berbeda dengan auditor secara umum, auditor BPK RI, yang biasa disebut dengan 'Pemeriksa', merupakan Pegawai Negeri Sipil. Pemeriksa BPK RI tidak hanya terikat pada kode etik auditor, namun juga kode etik Pegawai Negeri Sipil dan Kode Etik BPK RI.

Selain perbedaan status kepegawaian, perbedaan antara auditor KAP dan pemeriksa BPK juga terlihat dari sudut pandang biaya audit. Audit yang dilakukan oleh BPK berbeda dengan dengan audit oleh KAP, dimana pada audit oleh KAP biaya audit ditentukan oleh manajemen sedangkan audit BPK dilakukan sebagai

mandat dari Undang-undang dan dibiayai melalui proses APBN yang terpisah dari entitas yang diaudit. Selain itu, pemeriksaan oleh BPK tidak memungkinkan untuk mendapatkan intervensi berupa kemungkinan tidak ditunjuknya BPK sebagai pemeriksa keuangan suatu instansi. Karena kembali pada UUD 1945, yang berhak dan berwenang untuk melakukan audit atas laporan keuangan pemerintah pusat/daerah hanyalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Namun, sebagaimana auditor secara keseluruhan, tingkat kepekaan atau yang biasa disebut sensitivitas atas etika yang dimiliki oleh setiap pemeriksa pemerintah tidak pernah sama. Banyak faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika tersebut. Diterapkannya kode etik atau konsensus sosial hanya sebagai upaya untuk memastikan etika yang menjadi kesepakatan bersama diketahui dan meminimalisir tingkat pelanggaran etis. Meskipun akuntan bisa mengidentifikasi permasalahan etika, mereka tidak memberi perhatian khusus pada permasalahan yang tidak diatur secara langsung dalam kode etik (Dreike & Moeckel, 1995).

Perbedaan karakter dan status antara auditor publik dan auditor pemerintah menjadi suatu bahan penelitian yang menarik. Perbedaan tersebut memungkinkan munculnya perbedaan sensitivitas etika antara kedua jenis profesi tersebut. Oleh karena itu penelitian faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika pemeriksa pemerintah sangat penting untuk dilakukan mengingat profesi pemeriksa tidak dapat dipisahkan dengan kode etik yang harus ditaati. Pemilik kepentingan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI lebih luas dibandingkan pemilik kepentingan pemeriksaan KAP. Karena beberapa sebab diatas, maka penelitian terhadap sensitivitas etika akan menghasilkan identifikasi faktor-faktor

apakah yang mempengaruhi kepekaan atau sensitivitas etika auditor. Kepekaan etis inilah yang akan mendasari keputusan etis yang diambil.

Penelitian terkait sensitivitas etika auditor cukup banyak dilakukan, diantaranya yang dilakukan oleh Carol Dickerson (Dickerson, 2009) dan Syaikhul Falah (Falah, 2010). Penelitian yang dilakukan oleh Dickerson dan Falah mengambil auditor pada KAP sebagai subjek penelitian. Dickerson mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika berupa Faktor demografis, faktor intensitas moral dan komitmen organisasi. Dari penjelasan tersebut, maka terlihat bahwa penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Dickerson. Namun, selain perbedaan pada subjek penelitian dan luasnya jumlah sampel, penambahan variabel berupa jenis pendidikan dan jumlah pemeriksaan yang pernah dilakukan menjadi tambahan perbedaan penelitian ini dibandingkan penelitian sebelumnya. Perbedaan subjek penelitian ini juga didasarkan pada kenyataan bahwa akuntan pemerintah penting untuk diikutsertakan dalam penelitian perilaku kerja karena pengaturan entitas pemerintah memberlakukan pembatasan pada tugas-tugas profesional yang dilakukan oleh akuntan pemerintah dan hal tersebut dapat mempengaruhi perilaku kerja mereka (Bline et al.,1992 dalam Irawati, 2012).

Namun demikian, perlu dilakukan pengukuran secara ilmiah atas tingkat sensitivitas pemeriksa BPK RI dalam mengenali permasalahan-permasalahan etis yang akan sangat mempengaruhi keputusan etis serta kualitas hasil audit laporan keuangan pemerintah. Karena bagaimanapun juga kultur dan budaya organisasi BPK RI sangat berbeda dengan audit publik pada umumnya. Dengan tingkat

kekuasaan yang besar dan pembiayaan yang independen dari pihak yang diperiksa, sangat memungkinkan sikap yang diambil oleh pemeriksa BPK terkait keputusan etis yang dibuat akan berbeda dengan keputusan etis yang diambil oleh auditor publik pada umumnya.

1.2. Rumusan Masalah

Penelitian mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku etis individu dalam pengambilan keputusan telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu. Dickerson (2009); Ferrel *et al.* (1989); Hunt dan Vitell (1986; 1991) menggambarkan bahwa faktor demografis, intensitas moral dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap sensitivitas etika. Terlepas dari hal tersebut, secara umum penelitian yang menyatakan pengaruh antara kombinasi faktor faktor tersebut terhadap sensitivitas etika belum banyak dilakukan.

Di lingkungan sektor publik khususnya BPK RI perilaku etis pemeriksa akan sangat dipengaruhi oleh organisasi dan kode etik yang menaunginya. Penelitian ini tidak menguji sejauh mana level etis dari Pemeriksa BPK RI, akan tetapi diharapkan dengan adanya budaya etis organisasi akan meningkatkan sensitivitas etika yang dimiliki pemeriksa.

Berdasarkan hal yang telah disebutkan diatas, maka permasalahan penelitian ini dapat dirumuskan dalam pertanyaan sebagai berikut:

1. Bagaimanakah hubungan antara usia, gender, pengalaman kerja, peran/jabatan dan pendidikan pemeriksa terhadap sensitivitas etika pemeriksa?

2. Apakah pengaruh interaksi antara *gender* dengan pengalaman kerja dan usia pemeriksa terhadap sensitivitas etika?
3. Bagaimanakah hubungan antara faktor-faktor intensitas moral terhadap sensitivitas etika pemeriksa?
4. Bagaimanakah hubungan lingkungan etika terhadap sensitivitas etika pemeriksa?

1.3. Tujuan dan Kegunaan

Setiap penelitian memiliki tujuan yang ingin dicapai oleh peneliti, termasuk penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika ini. Tujuan penelitian merupakan jawaban atas rumusan masalah yang dimunculkan, sedangkan kegunaan penelitian terbagi menjadi kegunaan bagi peneliti, bagi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia dan bagi pengembangan ilmu. Berikut ini uraian dari masing-masing tujuan dan kegunaan penelitian.

1.3.1. Tujuan

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang telah diuraikan sebelumnya, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Menemukan bukti empiris dan menganalisis pengaruh usia, gender, peran/jabatan, pendidikan dan Diklat Etika terhadap sensitivitas etika.
2. Menemukan bukti empiris dan menganalisis pengaruh faktor intensitas moral terhadap tingkat sensitivitas etika.

3. Menemukan bukti empiris dan menganalisis pengaruh lingkungan etika terhadap tingkat sensitivitas etika.

1.3.2. Kegunaan

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi antara lain :

1. Bagi peneliti, penelitian ini bermanfaat untuk menambah pengetahuan mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika pemeriksa pemerintah;
2. Bagi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan evaluasi untuk mengenali dan melakukan perbaikan atas faktor-faktor yang dimungkinkan mempengaruhi sensitivitas etika pemeriksa serta menyusun bahan materi pelatihan etika yang dapat diberikan kepada pemeriksa;
3. Bagi akademisi, penelitian ini dapat digunakan sebagai tambahan pengetahuan mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor khususnya auditor pemerintah ;
4. Sebagai referensi bagi penelitian-penelitian selanjutnya.

1.4. Sistematika Penulisan

Skripsi ini disusun atas 5 (lima) bab agar mempunyai suatu susunan yang sistematis, dapat memudahkan untuk mengetahui dan memahami hubungan antara

bab yang satu dengan bab yang lain sebagai suatu rangkaian yang konsisten. Adapun sistematika yang dimaksud adalah sebagai berikut:

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang pendahuluan yang menguraikan latar belakang ditulisnya karya ilmiah ini, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan skripsi.

BAB II : TELAAH PUSTAKA

Bab ini menguraikan landasan teori yang mendasari tiap-tiap variabel, ringkasan hasil-hasil penelitian sebelumnya yang sejenis, kerangka pemikiran, dan hipotesis.

BAB III : METODOLOGI PENELITIAN

Bab ini menguraikan tentang deskripsi dan definisi operasional variabel-variabel penelitian, penentuan populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, dan metode analisis data.

BAB IV : HASIL DAN ANALISA

Bab ini menguraikan tentang deskripsi objek penelitian, analisis data, interpretasi hasil dan argumentasi terhadap hasil penelitian.

BAB V : PENUTUP

Bab ini berisi kesimpulan-kesimpulan yang diperoleh dari hasil pengolahan data penelitian. Selain itu, dalam bab ini juga berisi saran-saran bagi penelitian lainnya.

BAB II

TELAAH PUSTAKA

2.1. Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

2.1.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Dalam teori keagenan, Jensen dan Meckling (Jensen, 1976 dalam Lestari, 2010) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah ikatan dimana satu atau lebih (principal) menyewa orang lain (agen) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Prinsipal ingin mengetahui segala informasi termasuk aktifitas manajemen, yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan pertanggungjawaban dari agen (manajemen). Berdasarkan laporan tersebut, prinsipal dapat menilai kinerja manajemen. Namun yang seringkali terjadi adalah kecenderungan manajemen untuk melakukan tindakan yang membuat laporannya kelihatan baik, sehingga kinerjanya dianggap baik. Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan membuat laporan keuangan yang dibuat manajemen lebih dapat dipercaya, maka diperlukan pengujian dan dalam hal itu pengujian tersebut hanya dapat dilakukan oleh pihak ketiga yaitu auditor independen.

Dalam struktur pemerintahan, kontrak hubungan antara prinsipal dan agen adalah undang-undang yang mengatur hubungan antar lembaga. Tindakan agen

adalah suatu bentuk kewajiban yang harus dilaksanakan yang tercantum dalam perundang-undangan. Namun hal tersebut tidak menafikan perbedaan kepentingan yang selalu muncul antara principal dan agen.

Pemerintah berkewajiban untuk menyampaikan hasil pemeriksaan kepada Legislatif (DPR/DPRD). Dalam hubungan ini, pemerintah bertindak sebagai agen sedangkan DPR/DPRD bertindak sebagai prinsipal dan BPK RI sebagai pihak ketiga yang mampu meyakinkan prinsipal bahwa apa yang dilaporkan oleh agen adalah benar. Baik prinsipal maupun agen memiliki kepentingan yang berbeda, sehingga pada titik inilah muncul konflik kepentingan. Agen akan selalu berusaha untuk mempengaruhi pihak independen untuk menyatakan bahwa tindakan agen adalah benar.

Etika merupakan salah satu hal terpenting yang mempengaruhi kualitas audit. Kode etik mengatur mengenai integritas, independensi dan profesionalisme pemeriksa. Kualitas hasil audit atas Laporan keuangan akan lebih meyakinkan prinsipal jika prinsip-prinsip integritas, independensi dan profesional tersebut dipatuhi oleh pemeriksa.

2.1.2. Teori-Teori Etika dan Sensitivitas Etika

Etika berasal dari kosakata Yunani, *Ethos*, yang berarti ‘adat istiadat atau kebiasaan, perasaan batin, kecenderungan hati untuk melakukan perbuatan’ (Agoes, Hoesada, 2012). Adat kebiasaan yang baik ini lalu menjadi sistem nilai yang berfungsi sebagai pedoman dan tolak ukur tingkah laku yang baik dan buruk. Sebagai ilmu moralitas, etika terbagi pada tiga konteks, yaitu etika deskriptif,

etika normatif dan metaetika. Etika normatif bersifat preskriptif (memerintah) yaitu menentukan benar dan salah perilaku dengan mendasarkan pada norma yang terdiri dari 1) etika umum (universal) dan 2) etika khusus, yaitu norma umum yang diterapkan pada wilayah perilaku khusus, seperti auditing.

Menurut *Encyclopedia of Philosophy* etika didefinisikan dalam tiga cara, yaitu pola umum/cara hidup, seperangkat aturan perilaku/kode etik dan penyelidikan tentang cara hidup atau aturan perilaku (Brooks, Dunn, 2008). Pada pengertian tersebut, etika sebagai kode etik merupakan sesuatu yang melekat kepada sebuah profesi. Kerangka kerja pengambilan keputusan etis adalah menilai etikalitas keputusan atas tindakan yang dibuat dengan menilai: a) Konsekuensi atau kekayaan yang dibuat, b) hak dan kewajiban yang terkena dampak, c) Kesetaraan yang dilibatkan, dan d) Motivasi atau kebijakan yang diharapkan. (Brooks, Dunn, 2007).

Secara umum, teori etika terbagi dalam dua jenis teori, yaitu teori etika teleologi dan teori etika deontologi. Dalam dunia etika, teleologi bisa dimaknai sebagai pertimbangan moral akan baik buruknya suatu tindakan dilakukan, dan menilai benar mana yang benar, dan mana yang salah, berdasarkan tujuan dan akibat yang ditimbulkan. Sedangkan teori etika deontologi menyatakan bahwa tindakan baik dan buruk dinilai dari sudut kewajiban dan 'sesuatu' yang harus dilaksanakan.

Dalam melaksanakan audit, seorang auditor selain dituntut melaksanakan prosedur-prosedur alternatif namun auditor selalu terikat pada kode etik yang harus dipatuhi. Keterikatan auditor terhadap kode etik merupakan kewajiban yang

harus diikuti. Kode etik akan menjadi salah satu tolok ukur dalam menilai benar dan salah sikap auditor.

Sensitivitas etika yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah kemampuan untuk menyadari adanya nilai-nilai etika dalam suatu keputusan (Shaub *et.al*, 1993 dalam Irawati, 2012). Proses keputusan etis dimulai ketika pembuat keputusan mengakui bahwa situasi tertentu akan mempengaruhi kesejahteraan orang lain, dan dengan demikian mengidentifikasi permasalahan etika. Sebelum seseorang dapat bertindak secara etis, harus difahami bahwa permasalahan etika itu benar-benar terjadi (Armstrong, Ketz, 2002).

Sensitivitas etika seorang auditor sangat mempengaruhi kemampuan mereka dalam bertindak secara etis. Suatu pandangan yang mendasari kesadaran individu dalam berperilaku etis adalah bahwa mereka adalah agen moral. Dalam hal ini dapat disimpulkan bahwa sensitivitas etika merupakan kemampuan individu untuk peka terhadap adanya nilai-nilai etika dalam suatu keputusan (Velasque, 1985 dalam Rianto, 2008).

Faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika akuntan diantaranya dingkapkan berdasarkan teori Hunt dan Vitell (1986). Secara khusus, lingkungan budaya akuntan (CPA), pengalaman personal, lingkungan industri, dan lingkungan organisasional dihipotesiskan untuk mempengaruhi kemampuan mereka dalam mengenal situasi yang memuat etika. Hunt dan Vitell (1986) menyatakan bahwa sensitivitas etika ini akan digunakan sebagai dasar untuk melakukan keputusan etis (*Ethical Judgement*).

Sedangkan dalam penelitian Dickerson (2009), sensitivitas etika dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya orientasi etika, komitmen profesional, komitmen organisasional, skeptisme profesional, kultur lingkungan, kode etik dan karakter personal (Dickerson, 2009). Secara keseluruhan, penelitian atas faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika cukup beragam. Shaub (1989) dalam Dickerson (2009) tidak menemukan adanya hubungan, sedangkan Sweeney dan Roberts (1997) justru menemukan bahwa partisipan dengan level kognitif moral yang tinggi memiliki level sensitivitas etika yang tinggi juga.

2.1.3. Teori Tahapan Pengembangan Kognitif dan Empat Model Tahapan Etika

Penelitian terkait etika selalu melibatkan Teori Tahapan Pengembangan Kognitif yang pertama kali dikemukakan oleh Jean Piaget (Kohlberg, 1971, 1977). Teori ini kemudian didukung dan disempurnakan oleh Kohlberg. Teori berpendapat bahwa kita membangun kemampuan kognitif kita melalui tindakan yang termotivasi dengan sendirinya terhadap lingkungan. Menurut Kohlberg, penalaran moral sebagai dasar dari pengambilan keputusan etis dilakukan dalam enam tahapan. Keenam tahapan ini terklasifikasi dalam tiga tingkatan. Tingkatan pertama, yang terdiri dari tahap pertama dan kedua lazim disebut tahap pra konvensional, orang-orang mengambil keputusan atas dasar imbalan dan hukuman. Tingkatan kedua terdiri dari tahap ketiga dan keempat biasa disebut tahap konvensional yaitu dalam seseorang sudah memperhatikan aturan-aturan sosial dan kebutuhan-kebutuhan sesamanya. Yang terakhir adalah tahap post

konvensional, yaitu ketika kebaikan bagi masyarakat telah dimasukkan dalam pemikiran moral.

Namun, teori ini tidak menjelaskan peran konflik, motivasi dan faktor-faktor yang mempengaruhi pengambilan keputusan etis. Padahal, selain dipengaruhi oleh pembentukan lingkungan, masing-masing individu memiliki motivasi dan karakter-karakter yang mempengaruhi sikap moral dan penilaian atas permasalahan etika yang terjadi. Sehingga teori ini disempurnakan oleh James Rest (1986) melalui empat model tahapan etika yang dirumuskannya. Dalam mengambil keputusan etis, menurut Rest (1986) secara psikologi setiap orang terbagi kedalam empat model tahapan, yaitu:

1. Pengenalan individu akan keberadaan masalah etis dan pengevaluasian pengaruh pilihan perilaku potensial pada kesejahteraan pihak yang terimbas;
2. Penentuan perilaku moral secara ideal yang sesuai untuk sebuah situasi;
3. Keputusan pada tindakan yang dimaksud berkaitan dengan berbagai hasil yang dinilai dan implikasi moralnya;
4. Pelaksanaan perilaku yang dimaksud tersebut. (Kelly, 2001 dalam Falah, 2005).

Tabel 2.1
Empat model tahapan etika

Tahapan	Komponen
Sensitivitas Moral	Identifikasi dilema moral
Penentuan Pertimbangan	Pertimbangan moral untuk solusi yang ideal dengan dilemanya
Pertimbangan Yang Mendalam	Niat untuk patuh atau tidak patuh dengan solusi yang ideal
Karakter Moral	Tindakan moral atau perilaku

Masing-masing tahapan pada tabel 2.1 mencerminkan tahapan dalam melakukan keputusan etis yang diambil oleh auditor. Dari empat tahapan tersebut, auditor harus dapat melakukan identifikasi terhadap permasalahan etika sebelum melakukan pertimbangan, pengambilan keputusan dan pengambilan sikap etis. Menurut beberapa penelitian, dalam pengambilan keputusan etis auditor harus menyadari permasalahan etika terlebih dahulu (Jones, 1991). Namun, pengenalan dan pengambilan keputusan etika seringkali dipengaruhi oleh permasalahan-permasalahan yang bersifat teknis.

Dalam mengambil keputusan etis, auditor juga dipengaruhi oleh lingkungan, namun pengetahuan atas etika tersebut juga berperan terhadap jenis keputusan yang diambil. Sikap dan pengenalan individu terhadap permasalahan etika akan ditentukan oleh karakter, motivasi dan pengalaman dari individu tersebut. Sedangkan faktor-faktor pertimbangan lain yang merupakan faktor eksternal biasa disebut dengan intensitas moral.

2.1.4. Teori Atribusi

Teori atribusi mencoba menggambarkan komunikasi seseorang yang berusaha meneliti; menilai dan menyimpulkan sebab-sebab dari suatu tindakan atau tingkah-laku yang dilakukan orang lain. Teori ini mencoba menjelaskan proses kognitif yang dilakukan seseorang untuk menjelaskan sebab-sebab dari suatu tindakan (Marianne, 2005).

Teori atribusi akan memberikan penjelasan mengenai bagaimana cara menentukan penyebab atau motif perilaku seseorang. Teori ini diarahkan untuk mengembangkan penjelasan dari cara-cara kita menilai orang secara berlainan,

tergantung makna apa yang kita hubungkan (atribusikan) ke suatu perilaku tertentu (Kelly, 1972 dalam Lestari, 2010). Teori ini mengacu pada bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri (Luthans, 1998 dalam Lestari, 2010), yang ditentukan apakah dari internal atau eksternal (Robbin, 1996 dalam Lestari 2010) maka akan terlihat pengaruhnya terhadap individu.

Penyebab perilaku tersebut dalam persepsi sosial lebih dikenal dengan istilah *dispositional attributions* (penyebab internal) dan *situational attributions* (penyebab eksternal) (Robbin, 1996 dalam Lestari, 2010). Penyebab internal cenderung mengacu pada aspek perilaku individual, sesuatu yang telah ada dalam diri seseorang seperti sifat pribadi, persepsi diri, kemampuan, dan motivasi. Sedangkan penyebab eksternal lebih mengacu pada lingkungan yang mempengaruhi perilaku seseorang, seperti kondisi sosial, nilai sosial, dan pandangan masyarakat.

Hubungan teori atribusi pada masalah etika audit adalah sensitivitas etika pemeriksa dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal. Faktor-faktor eksternal yang mempengaruhi pemeriksa lebih difokuskan pada kondisi penerimaan atas tindakan atau pelanggaran etis. Teori atribusi memberikan argumentasi atas faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika pada pemeriksa.

2.1.5. Intensitas Moral

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa konstruksi Intensitas moral diketahui dibentuk berdasarkan beberapa dimensi pembentuknya (Dukerich, *et.al.*,

2000; Frey, 2000; Mc. Mahon and Harvey, 2006 dalam Dickerson, 2009) dan beberapa penelitian juga menunjukkan pengaruh beberapa komponen intensitas moral terhadap proses pengambilan keputusan etis (Barnett & valentine, 2004, May & Pauli, 2002 dalam Dickerson, 2009). Komponen intensitas moral terdiri dari enam komponen, yaitu besarnya konsekuensi, konsensus sosial, kemungkinan keterjadian, tingkat kedekatan, jangka waktu munculnya akibat dan jumlah orang terdampak (Dickerson, 2009).

Besarnya konsekuensi bisa didefinisikan sebagai seberapa besar tingkat kerugian (atau manfaat) yang dirasakan oleh orang lain sebagai akibat dari tindakan etis/moral yang dilakukan (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Jones berpendapat bahwa semakin besar konsekuensi yang ditimbulkan maka suatu tindakan akan lebih diketahui sebagai tindakan etis. Besarnya konsekuensi yang akan ditimbulkan sangat dipengaruhi cara berfikir dari individu tersebut terhadap permasalahan.

Konsensus sosial didefinisikan sebagai anggapan yang beredar ditengah masyarakat terhadap suatu tindakan apakah tindakan tersebut baik atau jahat (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Dalam melakukan tindakan etis, seseorang harus mengetahui apakah tindakan yang dilakukan tersebut dipersepsikan baik atau buruk oleh masyarakat.

Kemungkinan keterjadian merupakan suatu kondisi yang memungkinkan suatu tindakan moral/etis mengakibatkan kerugian atau manfaat kepada orang lain (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Dalam suatu kemungkinan keterjadian yang tinggi, tindakan tersebut akan lebih dikenali sebagai tindakan moral yang

akan berdampak kepada orang lain. Beberapa peneliti menemukan bahwa kemungkinan terjadinya akibat yang negatif berkorelasi positif terhadap pengenalan tindakan moral (May & Pauli, 2002, Singhapakdi, *et.al.*, 1996 dalam Dickerson, 2009).

Tingkat kedekatan didefinisikan sebagai kedekatan (secara sosial, kultural, psikologi maupun secara fisik) antara pelaku tindakan dengan pihak terdampak (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Beberapa penelitian menunjukkan hasil yang beragam, Chia dan Mee (2000) menemukan adanya keterkaitan yang tinggi antara tingkat kedekatan terhadap pengambilan keputusan etis auditor sedangkan Bernett dan Valentine (2004) justru menunjukkan tidak adanya hubungan antara tingkat kedekatan dengan keputusan etis yang diambil.

Jangka waktu munculnya akibat didefinisikan sebagai jangka waktu antara tindakan dengan konsekuensi moral yang ditimbulkan (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Semakin singkat konsekuensi negatif dari suatu tindakan muncul hal tersebut akan membuat suatu tindakan dikenali sebagai tindakan etis.

Jumlah pihak terdampak adalah jumlah orang yang akan terpengaruh dengan tindakan etis yang dilakukan (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Semakin banyak jumlah orang yang bisa terdampak akibat tindakan yang kecil, maka suatu tindakan akan lebih mudah dikenali sebagai tindakan etis.

2.1.6 Budaya dan Komitmen Organisasi

Budaya organisasi merupakan sebuah sistem nilai yang diyakini oleh semua anggota organisasi, yang dipelajari, diterapkan, dan dikembangkan sehingga berfungsi sebagai sistem perekat, dan digunakan sebagai acuan dalam

berperilaku untuk mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan (Mulyono dalam Efendi, 2005). Nilai-nilai dari budaya organisasi seperti yang dijelaskan dalam Falah (2007) tercermin dalam praktek-praktek organisasi. Kondisi-kondisi yang dialami anggota organisasi seperti penghargaan, dukungan, dan perilaku yang diharapkan dalam organisasi menjadikan anggapan tentang budaya organisasi itu sendiri.

Pada perekrutan dan seleksi, aparatur baru tidak sepenuhnya mengenal budaya organisasi. Oleh karena itu aparatur baru tersebut akan dibantu oleh organisasi untuk menyesuaikan diri dengan budaya yang terdapat dalam organisasi tersebut. Proses penyesuaian ini disebut sosialisasi (Robbins, 1996) dalam Falah (2007). Proses sosialisasi budaya organisasi ini bisa dalam bentuk pendidikan dan pelatihan yang diberikan kepada para pegawai baru.

Komitmen organisasi dan profesional menggambarkan intensitas dari identifikasi individual, tingkat keterlibatan dalam organisasi atau profesi (Mowday *et al.*, 1982). Identifikasi ini mensyaratkan beberapa tingkat persetujuan dengan tujuan dan nilai organisasi atau profesi, termasuk moral atau nilai etika.

Komitmen organisasi atau profesional didefinisikan sebagai: (1) sebuah kepercayaan dan dukungan terhadap tujuan dan nilai organisasi dan/atau profesi, (2) sebuah keinginan untuk menggunakan usaha yang sungguh-sungguh guna kepentingan organisasi dan/atau profesi; (3) keinginan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi dan/atau profesi (Aranya *et al.*, 1981; Aranya dan

Feris, 1984). Kalbers dan Fogarty (1995) menggunakan dua pandangan tentang komitmen organisasi yaitu *affective* dan *continuance*. *Affective commitment* menggambarkan hubungan tenaga kerja dan organisasi seperti menyesuaikan diri dengan organisasi dan menikmati keanggotaan organisasi. *Continuance commitment* berkaitan dengan keputusan untuk tetap sebagai anggota atau berhenti menjadi anggota. Komitmen organisasi *affective* berhubungan dengan satu pandangan profesionalisme yaitu pengabdian pada profesi, sedangkan komitmen organisasi *continuance* berhubungan keinginan karyawan untuk tetap tinggal dalam organisasi tersebut.

Komitmen profesional adalah tingkat loyalitas individu pada profesinya seperti yang dipersepsikan oleh individu tersebut (Larkin, 1990 dan Wibowo, 1996 dalam falah, 2007), mengungkapkan bahwa tidak ada hubungan antara pengalaman internal auditor dengan komitmen profesionalisme, lama bekerja hanya mempengaruhi pandangan profesionalisme, hubungan dengan sesama profesi, keyakinan terhadap peraturan profesi dan pengabdian pada profesi. Hal ini disebabkan bahwa semenjak awal tenaga profesional telah dididik untuk menjalankan tugas-tugas yang kompleks secara independen dan memecahkan permasalahan yang timbul dalam pelaksanaan tugas-tugas dengan menggunakan keahlian dan dedikasi mereka secara profesional (Scwartz, 1996).

2.1.7 Profesi dan Kode Etik Pemeriksa Pemerintah

Dibentuk berdasarkan Pasal 27 UUD 1945, BPK RI berperan sebagai auditor eksternal bagi pemerintah, baik pemerintah pusat, pemerintah daerah,

kementrian/Lembaga maupun Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/BUMD). Sebagaimana yang tercantum dalam peraturan tersebut, diperkuat dengan tiga paket undang-undang keuangan negara, fungsi BPK RI adalah melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan pemerintah.

Sebagai bagian dari birokrasi, secara struktur pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan berbeda dibandingkan auditor publik yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP). Selain mengenal adanya jabatan fungsional, BPK RI juga menggunakan jabatan struktural dalam organisasinya. Selain bertanggung jawab secara profesi, pemeriksa BPK RI juga bertanggung jawab berdasarkan etika kepegawaian yang berlaku secara umum.

Selain perbedaan terkait dengan struktur dan fungsi, pemeriksa BPK RI juga memiliki perbedaan terkait latar belakang pendidikan. Bila auditor publik dalam Kantor Akuntan Publik diwajibkan memiliki latar belakang akuntansi, pemeriksa BPK RI justru terdiri dari berbagai latar belakang pendidikan. Tuntutan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara (yang terdiri dari pemeriksaan keuangan/general audit, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu) membuat BPK RI membutuhkan pihak-pihak yang dipandang mengetahui terhadap permasalahan yang dihadapi.

Setiap pegawai di BPK RI, dari segala latar belakang pendidikan, akan terlebih dahulu mendapatkan pendidikan dan pelatihan untuk menjadi Pemeriksa sebelum ditetapkan sebagai pemeriksa. Selain pendidikan tersebut secara berkala pemeriksa akan mendapatkan pendidikan dan pelatihan terkat teknis audit dan

kode etik yang harus dipenuhi oleh pemeriksa. Kode etik pemeriksa menjadi suatu hal yang penting dalam proses pembantuan pemeriksa di BPK RI.

Kode etik profesi merupakan etik yang telah disepakati bersama oleh anggota suatu profesi (Badjuri, 2010). Akuntan, sebagai suatu profesi juga memiliki kode etik profesi yang biasa disebut dengan Kode etik auditor. Etika audit dibangun berdasarkan etika yang berlaku umum, terjalin pada karakteristik profesi yang menurut Abraham Flexner (1915) adalah kegiatan intelektual dengan tanggung jawab individual besar, bahan baku diperoleh dari ilmu dan pembelajaran, praktik atau aplikasi, teknik dapat diajarkan dan dikomunikasikan, kecenderungan mengatur diri sendiri, motif altruist semakin bertambah (Agoes, Hoesada, 2012).

Kode Etik tertulis maupun tidak tertulis merupakan suatu aturan bagi kelompok profesi. Aturan ini bersifat mengikat berdasarkan standar kebenaran dan integritas moral. Setiap pelanggaran atas kode etik akan menyebabkan perasaan ketersiksaan karena merasa bersalah (Agoes, Hoesada, 2012). Selain itu, prinsip etika disusun berdasarkan nilai kejujuran, keadilan, kesungguhan, integritas, dapat diperkirakan, rasa tanggung jawab dan hormat kepada pemangku kepentingan, kewajiban terhadap pemangku kepentingan, visi, misi, kebijakan terkait prinsip etika diatas, sampai kerangka-kerangka pengambilan keputusan etis.

Aturan etika auditor secara umum ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang secara khusus ditujukan untuk mengatur perilaku

profesional yang menjadi anggota kompartemen Akuntan publik. Rekan pimpinan KAP bertanggungjawab atas ditaatinya aturan etika oleh anggota KAP antara lain:

a. Independensi

Anggota KAP dalam menjalankan tugasnya, hendaknya selalu mempertahankan sikap, mental independen didalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

b. Integritas dan Objektivitas

Anggota KAP dalam menjalankan tugas, hendaknya mempertahankan integritas dan obyektivitas, harus bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material (*material misstatement*) yang diketahuinya atau mengalihkan (*mensubordinasikan*) pertimbangannya kepada pihak lain.

c. Kepatuhan terhadap Standar

Anggota KAP yang melaksanakan penugasan jasa auditing, atestasi, *review*, kompilasi, konsultasi manajemen, perpajakan, atau jasa profesional lainnya wajib mematuhi standar yang dikeluarkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan oleh IAI.

d. Tanggung Jawab terhadap Klien

KAP tidak diperkenankan untuk mengungkapkan informasi klien yang sifatnya rahasia. Anggota KAP harus juga memahami sistem fee profesional yaitu mengenai besaran fee dimana anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan fee yang dapat merusak citra profesi. Anggota KAP juga tidak diperkenankan untuk menetapkan fee kontinjen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independen.

e. Tanggung Jawab terhadap Rekan Seprofesi

Anggota wajib memelihara cara profesi, dengan tidak melakukan perkataan dan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi. Anggota juga wajib berkomunikasi antara akuntan publik pendahulu bila akan mengadakan perikatan (engagement) audit menggantikan akuntan publik pendahulu atau untuk tahun buku yang sama ditunjuk akuntan publik yang lain dengan jenis dan periode serta tujuan yang berlainan. Akuntan publik terdahulu wajib menanggapi secara tertulis permintaan komunikasi dari akuntan pengganti secara memadai. Akuntan publik juga tidak diperkenankan mengadakan perikatan atestasi yang jenis atestasi dan periodenya sama dengan perikatan yang dilakukan oleh akuntan yang lebih dahulu ditunjuk klien.

f. Tanggung jawab dengan Praktik Lain

Anggota dalam menjalankan praktik akuntan publik diperkenankan mencari klien melalui pemasangan iklan, melakukan promosi pemasaran dan kegiatan pemasaran lainnya sepanjang tidak merendahkan citra profesi. Anggota

hanya dapat berpraktik akuntan publik dalam bentuk organisasi yang diijinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku dan atau yang tidak menyesatkan dan merendahkan citra profesi.

Setiap Pemeriksa BPK RI memiliki kewajiban untuk menaati Kode Etik pemeriksa sebagaimana dinyatakan dalam Peraturan Ketua BPK No.2 Tahun 2011. Kode etik dalam peraturan tersebut didefinisikan sebagai norma-norma yang harus dipatuhi oleh setiap Anggota BPK, Pemeriksa, dan Pelaksana BPK lainnya selama menjalankan tugasnya untuk menjaga martabat, kehormatan, citra, dan kredibilitas BPK. Dalam Kode Etik Pemeriksa, Pemeriksa BPK diwajibkan memenuhi kode etik sebagai individu dan anggota masyarakat, sebagai warga negara maupun sebagai aparatur negara.

Dalam Pasal 9 dinyatakan bahwa setiap pemeriksa BPK RI sebagai aparatur negara diantaranya wajib bersikap jujur, tegas, bertanggung jawab, obyektif, dan konsisten dalam mengemukakan pendapat berdasarkan fakta pemeriksaan, mampu mengendalikan diri dan bertingkah laku sopan, serta saling mempercayai untuk mewujudkan kerja sama yang baik dalam pelaksanaan tugas dan menunjukkan sikap kemandirian dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, menghindari terjadinya benturan kepentingan serta menyampaikan hasil pemeriksaan yang mengandung unsur pidana sesuai dengan prosedur kepada Pimpinan BPK dan melaksanakan tugas pemeriksaan secara cermat, teliti, dan akurat sesuai dengan standar dan pedoman yang telah ditetapkan.

Selain mengatur mengenai kewajiban pemeriksa, kode etik juga mengatur mengenai hal-hal yang dilarang dilakukan oleh setiap pemeriksa BPK RI diantaranya merubah tujuan dan lingkup pemeriksaan yang telah ditetapkan dalam program pemeriksaan tanpa persetujuan Penanggung Jawab Pemeriksaan, mengungkapkan laporan hasil pemeriksaan atau substansi hasil pemeriksaan kepada media massa dan/atau pihak lain, tanpa ijin atau perintah dari Anggota BPK, mengubah temuan atau memerintahkan untuk mengubah temuan pemeriksaan, opini, kesimpulan, dan rekomendasi hasil pemeriksaan yang tidak sesuai dengan fakta dan/atau bukti bukti yang diperoleh pada saat pemeriksaan, opini, kesimpulan, dan rekomendasi hasil pemeriksaan menjadi tidak obyektif; dan mengubah dan/atau menghilangkan bukti hasil pemeriksaan.

2.1.8 Penelitian Terdahulu

Telah banyak penelitian yang membahas terkait hubungan antara etika dengan audit. Beberapa hasil penelitian terdahulu atas faktor-faktor yang berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor, diantaranya:

Tabel 2.2
Ringkasan Penelitian Terdahulu

Peneliti	Judul dan Variabel	Analisis	Hasil
Pramita Diah Kartika Sari (2012)	“Analisis Faktor-Faktor yang mempengaruhi Sensitivitas Etika (Studi pada Inspektorat Jawa Tengah) Budaya Etis Organisasi, Idealisme Orientasi Etika, Relativisme Orientasi Etika, Sensitivitas Etika	Regresi Linier Berganda	<ul style="list-style-type: none"> • budaya etis organisasi berpengaruh terhadap idealisme. • budaya etis organisasi tidak berpengaruh pada relativisme, • relativisme berpengaruh pada sensitivitas etika

Peneliti	Judul dan Variabel	Analisis	Hasil
Carol Dickerson (2009)	<p>“Ethical Decision-Making in Public Accounting: Investigating Factors That Influence Auditors Ethical Sensitivity”</p> <p>Ethical Sensitivity, Moral Intention, Personal character, age, gender, organization culture</p>	T-Test, Regresi linier Berganda, Analisis Bivariate, Korelasi Spearman, ANOVA	<ul style="list-style-type: none"> • karakter personal mempengaruhi sensitivitas etika, terutama gender dan usia; • Intensitas moral berhubungan positif dengan sensitivitas etika; • Lingkungan etika tidak berhubungan dengan sensitivitas etika
Anik Irawati (2012)	<p>Pengaruh Orientasi etika pada Komitmen Profesional, Komitmen Organisasional dan Sinsitivitas Etika pemeriksa dengan Gender Sebagai Variabel Pemoderasi”</p> <p>Idealisme Orientasi etika, relativisme Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Komitmen Organisasional, Gender dan Sinsitivitas Etika</p>	<i>Structural equation Modelling</i> (SEM) dan <i>Partial Least Square</i> (PLS)	<ul style="list-style-type: none"> • Interaksi antara Gender dan Idealisme Orientasi Pemeriksa tidak mempengaruhi komitmen profesionalnya, • Pengaruh idealisme perempuan tidak lebih tinggi dibandingkan tingkat idealisme laki-laki, • Terdapat pengaruh antara pemeriksa yang berkomitmen pada profesinya dengan komitmen organisasionalnya • Komitmen organisasional berpengaruh negatif secara signifikan terhadap sensitivitas etika
Syaikhul Falah (2007)	<p>“Pengaruh budaya etis organisasi dan orientasi etika terhadap Sensitivitas etika (studi empiris tentang pemeriksa internal bawasda)”</p> <p>budaya etis organisasi, relativisme, idealisme</p>	<i>Metode Path Analysis</i>	<ul style="list-style-type: none"> • budaya etis organisasi berpengaruh terhadap idealisme. • budaya etis organisasi tidak berpengaruh pada relativisme, • (relativisme) berpengaruh pada sensitivitas etika • idealisme tidak berpengaruh pada sensitivitas etika secara signifikan, meskipun uji tanda diterima.

Peneliti	Judul dan Variabel	Analisis	Hasil
Dodik Ariyanto Dan Ardani Mutia Jati (2009)	<p>“Pengaruh independensi, kompetensi, dan sensitivitas etika Profesi terhadap produktivitas kerja auditor eksternal (studi kasus pada auditor perwakilan BPK RI Provinsi Bali)”</p> <p>Independensi, Kompetensi, Sensitivitas etika profesi, produktivitas kerja</p>	Regresi Linier Berganda	<ul style="list-style-type: none"> • Independensi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap produktivitas kerja auditor • Kompetensi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap produktivitas kerja auditor eksternal • Sensitivitas etika profesi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap produktivitas kerja auditor eksternal
Fajriyah Melati Sholihah (2010)	<p>“Pengaruh orientasi etika, kompetensi dan Independensi auditor terhadap kualitas audit: (Studi pada auditor di kantor akuntan publik kota Surakarta dan Daerah istimewa Yogyakarta)”</p>	Regresi Linier Berganda	<ul style="list-style-type: none"> • variabel orientasi etika, kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. • seluruh variabel bebas orientasi etika, kompetensi dan independensi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Dickerson (2009) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika dan menemukan bahwa intensitas moral, karakter personal dan karakter organisasi secara bersama-sama mempengaruhi sensitivitas etika auditor. Selain itu, Dickerson (2009) juga menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara pengalaman kerja, tingkat konsekuensi dan konsensus sosial terhadap sensitivitas etika.

Anik Irawati (2012) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi Komitmen Profesional, Komitmen Organisasional dan Sensitivitas Etika dengan *Gender* sebagai variable pemoderasi, dimana *gender* berhasil sebagai pemoderasi

hubungan antara idealisme orientasi etika terhadap komitmen profesional, namun *gender* gagal sebagai pemoderasi hubungan antara relativisme orientasi etika terhadap komitmen profesional, komitmen organisasional dan sensitivitas etika. Keterbatasan dalam penelitian Anik adalah dilakukan kepada auditor eksternal dan dengan jumlah responden yang terbatas dan pada perwakilan yang terkonsentrasi. Penelitian yang dilakukan oleh Irawati (2012) terkonsentrasi pada BPK RI Perwakilan Provinsi Yogyakarta dan Perwakilan Provinsi Jawa Tengah.

Falah (2007) dalam penelitiannya menyatakan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh terhadap idealisme, namun tidak berpengaruh pada relativisme. Relativisme berpengaruh terhadap sensitivitas etika, namun tidak dengan idealisme.

Dodik Ariyanto (2009) meneliti bahwa independensi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap produktivitas kerja auditor eksternal pada Perwakilan BPK RI Provinsi Bali. Kompetensi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap produktivitas kerja auditor eksternal pada Perwakilan BPK RI Provinsi Bali. Sensitivitas etika profesi berpengaruh positif dan signifikan terhadap produktivitas kerja auditor eksternal pada Perwakilan BPK RI Provinsi Bali.

Penelitian yang dilakukan oleh Fajriyah Melati Sholihah (2010) menunjukkan bahwa masing-masing variabel orientasi etika, kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

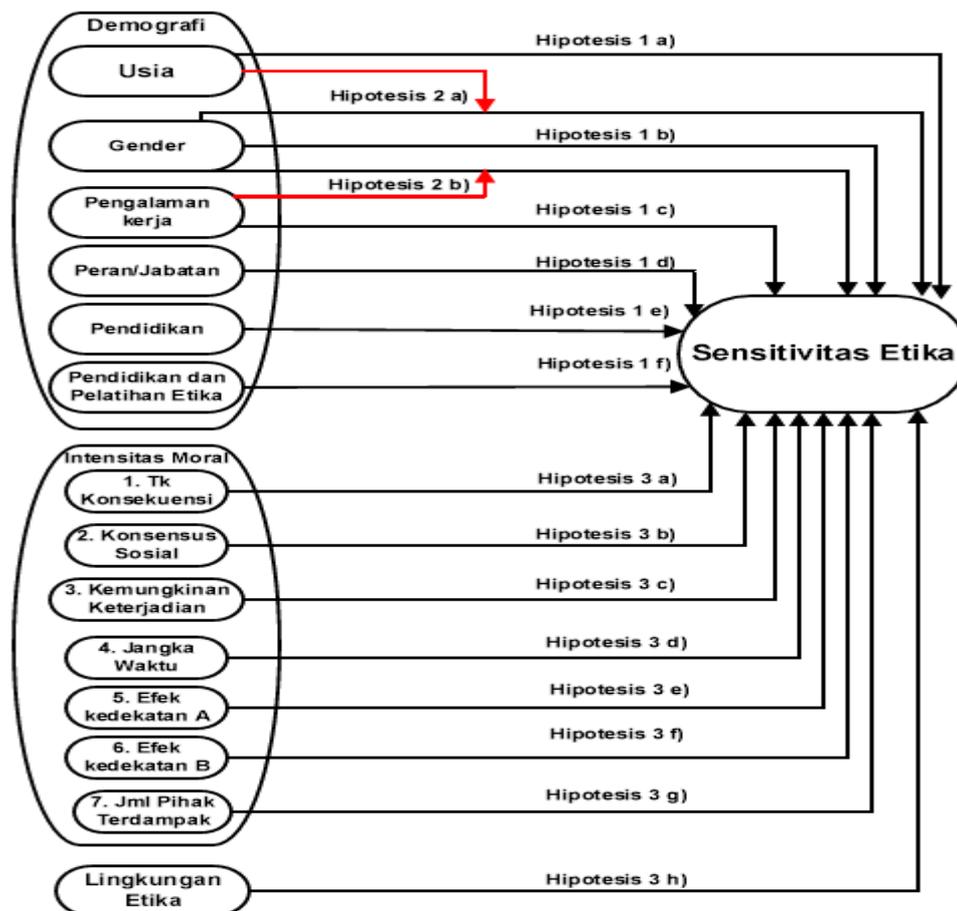
2.2 Kerangka Pemikiran

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika adalah faktor demografi, intensitas moral dan lingkungan etika. Faktor demografi yang dimaksud sebagai variabel berupa usia, *gender*, pengalaman kerja, peran/jabatan, pendidikan dan pengalaman mengikuti pendidikan dan pelatihan etika. Faktor demografi akan mempengaruhi tingkat pengenalan etika auditor yang berjalan berdasarkan tingkat pengalaman dan posisi serta kedewasaan auditor. Pendidikan dan pelatihan yang diikuti pemeriksa merupakan faktor demografi yang juga mempengaruhi sensitivitas etika.

Intensitas moral (berupa tingkat konsekuensi, konsensus sosial, kemungkinan keterjadian, efek kedekatan A, efek kedekatan B, jangka waktu dan jumlah pihak terdampak) terhadap suatu permasalahan akan mempengaruhi penilaian auditor terhadap suatu tindakan atau permasalahan. Intensitas moral berupa tingkat konsekuensi dan konsensus sosial membuat suatu permasalahan lebih dikenali sebagai suatu permasalahan etika.

Lingkungan etika yang dimaksud adalah komitmen etis organisasi yang terkait erat dengan persepsi instansi terhadap nilai-nilai moral. Budaya etis organisasi akan mempengaruhi pemeriksa BPK dalam mengenali etika dalam pengambilan keputusan. Faktor pemberian *reward and punishment* terhadap segala bentuk pemenuhan dan pelanggaran sikap etis akan sangat mendasari sikap dan penilaian pemeriksa terhadap permasalahan yang dihadapi.

Berdasarkan dari penjelasan latar belakang, tinjauan pustaka beserta landasan teori yang telah dijelaskan sebelumnya terhadap penelitian ini, maka sebagai kerangka pemikiran dari penelitian ini adalah sebagai berikut:



2.3 Hipotesis

Hipotesis adalah suatu dugaan logis adanya hubungan atau pengaruh antara dua atau lebih variabel-variabel yang dinyatakan dalam suatu pernyataan yang dapat diuji kebenarannya (Sekaran, 2003). Berdasarkan teori yang digunakan dan penelitian-penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya, hipotesis dalam

penelitian ini dirumuskan berdasarkan hubungan antara faktor demografi, intensitas moral dan lingkungan etika.

2.3.1. Hubungan antara Faktor-faktor Demografi terhadap Sensitivitas Etika

Faktor demografi akan berpengaruh terhadap sensitivitas etika pemeriksa. Usia, gender, pengalaman kerja, peran/jabatan serta pendidikan auditor sangat mempengaruhi tingkat sensitivitas auditor (Dickerson, 2009). Semakin bertambah usia dan pengalaman auditor, akan menambah tingkat kepekaan etika auditor. Selain itu, jabatan dari pemeriksa juga akan mempengaruhi tingkat kepekaan etis yang dimiliki. Level peran/jabatan serta pengalaman yang berbeda antara masing-masing auditor akan mempengaruhi penilaian dan sikap auditor terkait permasalahan yang mengandung permasalahan etika.

Pendidikan yang dimiliki oleh pemeriksa berbeda-beda begitupun jenis pendidikan masing-masing pemeriksa. Berbeda dengan auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP), pemeriksa BPK tidak diwajibkan memiliki register atau bahkan berlatar belakang seorang akuntan. Oleh karena itu, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H1 (a): Usia berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H1 (b): *Gender* berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H1 (c): Pengalaman kerja pemeriksa berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika;

H1 (d): Peran/Jabatan pemeriksa berhubungan positif dengan tingkat sensitivitas etika;

H1 (e): Tingkat pendidikan pemeriksa berhubungan positif dengan tingkat sensitivitas etika;

H1 (f): Pendidikan dan Pelatihan mengenai etika berhubungan positif dengan sensitivitas etika.

2.3.2. Pengaruh Interaksi *Gender* dengan usia serta pengalaman kerja terhadap Sensitivitas Etika

Kemampuan mendeteksi atau mengenali suatu permasalahan etis dipengaruhi oleh *gender*. Walaupun sedikit penelitian yang menyatakan demikian, namun beberapa diantaranya menyimpulkan bahwa pemeriksa perempuan lebih memiliki tingkat sensitivitas dibandingkan pemeriksa laki-laki. Namun demikian, tingkat kepekaan pemeriksa terhadap beberapa permasalahan akan dipengaruhi dengan beberapa faktor yang mereka alami, diantaranya usia dan pengalaman yang dimiliki.

H2 (a): Perbedaan gender terhadap sensitivitas etika pemeriksa akan turun sejalan dengan tingkat pengalaman pemeriksa.

H2 (b): Perbedaan gender terhadap sensitivitas etika pemeriksa akan turun sejalan dengan penambahan usia pemeriksa.

2.3.3. Hubungan antara Faktor Intensitas Moral dan Lingkungan Etika terhadap Sensitivitas Etika

Sensitivitas etika pemeriksa tidak selamanya dibentuk oleh ciri-ciri demografis yang mereka miliki. Pemahaman atas etika dan pelanggaran-pelanggaran etis akan meningkatkan kepekaan pemeriksa dalam menyadari adanya permasalahan etika. Selain itu, pemeriksa akan mempertimbangkan suatu permasalahan yang dihadapi. Bagaimana persepsi pada umumnya terhadap permasalahan tersebut, biasanya seperti itulah persepsi yang akan dimiliki.

Selain faktor demografis, faktor penilaian masyarakat atas suatu permasalahan akan mempengaruhi penilaian individu dari pemeriksa. Hal tersebut biasa disebut sebagai intensitas moral atau dimensi kepekaan moral. Intensitas moral ini dinilai berdasarkan beberapa faktor, diantaranya pertimbangan konsekuensi, efek kedekatan dan jangka waktu dari dampak tindakan tidak etis yang dilakukan. Selain itu konsensus sosial atas suatu permasalahan juga akan mempengaruhi penilaian pemeriksa terhadap suatu permasalahan.

Cara organisasi bekerja dan menerapkan kode etik atas permasalahan-permasalahan yang mungkin dihadapi akan mempengaruhi persepsi dan sensitivitas para pegawai/karyawan didalamnya. Motivasi maupun demotivasi yang dirasakan oleh pemeriksa akan berdampak pada perhatian pemeriksa terhadap permasalahan yang dihadapi. Komitmen organisasi terhadap kode etik yang telah disusun akan menjadi faktor pendorong atau sebaliknya terhadap

penegakan kode etik. Oleh karena itu, peneliti merumuskan hipotesis ketiga sebagai berikut:

H3 (a): Tingkat konsekuensi berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H3 (b): Konsensus sosial berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H3 (c): Kemungkinan keterjadian berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H3 (d): jangka waktu berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H3 (e): Efek kedekatan A berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H3 (f): Efek kedekatan B berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H3 (g): Jumlah pihak terdampakl berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa;

H3 (h): Lingkungan dengan tingkat penegakan etika yang tinggi berhubungan secara positif dengan tingkat sensitivitas etika pemeriksa.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

3.1.1. Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel lainnya (variabel dependen) (Sekaran, 2003). Variabel independen dalam penelitian ini adalah faktor demografi, yang terdiri dari usia, *gender*, pengalaman, peran/jabatan, pendidikan dan pengalaman diklat etika pemeriksa. Variabel independen berikutnya adalah faktor-faktor intensitas moral yang terdiri dari tingkat konsekuensi, konsensus sosial, kemungkinan terjadinya, jangka waktu, efek kedekatan, dan jumlah pihak terdampak serta lingkungan etika. Seluruh variabel independen dalam penelitian ini merupakan variabel *latent* atau konstruk yaitu variabel yang tidak dapat diukur secara langsung (*unobserved*). Oleh karenanya, keberadaan variabel-variabel *latent* ini diukur oleh indikator-indikator atau variabel *manifest* yaitu pertanyaan dalam bentuk skala *Likert* (Ghozali, 2010).

Pengukuran terhadap pertanyaan-pertanyaan tersebut adalah menggunakan skala *Likert* tujuh tingkat (*Seven point Likert scale*). Skala *Likert* tujuh tingkat merupakan skala tingkat kesetujuan terhadap pertanyaan yang menjadi indikator dengan rentang skala 1 : Sangat Tidak Setuju, 2 : Tidak Setuju, 3 : Agak Tidak Setuju, 4 : Tidak Berpendapat, 5 : Cukup Setuju, 6 : Setuju, 7 : Sangat Setuju

(Fuad, 2003). Penilaian atas jawaban menggunakan metode yang dilakukan oleh Dickerson (2009) bahwa jawaban 1 s.d 4 kategori rendah, 5 adalah sedangkan jawaban 6 s.d 7 berkategori tinggi.

3.1.1.1. Faktor Demografi

Proses pengambilan keputusan etika dipengaruhi oleh kesadaran beretika, kebijakan, motivasi dan penjagaan atas nilai-nilai etika (Rest, 1986). Dalam hal pengambilan keputusan, seorang pemeriksa akan banyak dipengaruhi oleh demografi yang dimiliki oleh pemeriksa tersebut. Faktor demografi tersebut terdiri dari faktor-faktor sebagai berikut:

1) *Gender*;

Sangat sedikit penelitian yang mengungkapkan keterkaitan positif antara *gender* dengan pengambilan keputusan etis (Dickerson, 2009), namun secara umum *gender* memang menjadi pertimbangan dalam pengambilan keputusan. *Gender* merupakan salah satu yang mempengaruhi pemeriksa dalam mengambil keputusan.

2) Usia

Berdasarkan beberapa penelitian usia dapat mempengaruhi tingkat pengenalan etis auditor (Dickerson, 2009). Usia masing-masing pemeriksa ketika pertama kali diangkat menjadi pemeriksa tidak selalu sama sehingga tidak ada keterkaitan dengan pengalaman.

3) Pengalaman Kerja

Pengalaman kerja yang dimaksud dalam penelitian ini adalah pengalaman kerja sebagai pemeriksa di BPK RI. Pengalaman kerja tidak mutlak merupakan pengalaman melakukan pemeriksaan, namun pengalaman terhitung sejak pertama kali bekerja di BPK RI.

4) Peran/Jabatan

Peran/jabatan pemeriksa adalah peran/jabatan sebagaimana diatur dalam peraturan mengenai Jabatan Fungsional Pemeriksa (JFP). Peran/jabatan pemeriksa terbagi pada enam klasifikasi yaitu Anggota Tim Junior (ATY), Anggota Tim Senior (ATS), Ketua Tim Junior (KTY), Ketua Tim Senior (KTS), Pengendali Teknis dan Pengendali Mutu. Kenaikan peran/jabatan didasarkan pada kompetensi serta persyaratan yang ditentukan, sehingga tidak selalu terikat pada usia dan pengalaman kerja pemeriksa.

5) Tingkat pendidikan pemeriksa

Tingkat pendidikan merupakan latar belakang pendidikan pemeriksa. Pemeriksa pemerintah BPK terdiri dari beberapa macam disiplin dan latar belakang pendidikan. Selain berlatar belakang akuntansi (baik beregister akuntan maupun tidak), sebagian pemeriksa berlatar belakang sarjana hukum, teknik dan beberapa disiplin ilmu lainnya.

6) Pendidikan dan Pelatihan tentang Etika.

Beberapa studi mengemukakan bahwa terdapat korelasi positif antara pengetahuan mengenai kode etik dan tingkat sensitivitas etika auditor (Douglas, *et.al*, 2001, Jones, 2003)

Pendidikan dan pelatihan etika diselenggarakan secara berkala dan diikuti oleh beberapa pegawai BPK RI secara bergantian. Karena keterbatasan, tidak seluruh pemeriksa mendapatkan pendidikan dan pelatihan yang cukup tentang kode etik BPK.

Menurut perspektif perkembangan kognitif, karakter personal mempengaruhi kemauan dan kemampuan untuk bertindak sesuai dengan niat etikanya. Menurut teori etika moralitas, karakter personal sangat penting untuk melaksanakan etika. Oleh karena itu perspektif integratif menunjukkan bahwa etika karakter seorang individu 'adalah refleksi dari kebijakan yang diambilnya. (Thorne, 1998)

3.1.1.2. Intensitas Moral

Intensitas moral merupakan sesuatu yang harus diperhatikan. Intensitas Moral diartikan sebagai cara berfikir yang menangkap luasnya masalah terkait kewajiban moral dalam sebuah situasi (Jones, 1991). Intensitas moral dibangun diatas logika, analogi dan beberapa komponen pembentuknya. Maka pada setiap orang intensitas moralnya bisa saja berbeda dan masing-masing orang berhak untuk menentukan apa yang dinyatakan sebagai intensitas moral (Jones, 1991). Komponen intensitas moral terdiri dari faktor-faktor sebagai berikut:

1) Tingkat konsekuensi/Pertimbangan konsekuensi berlaku etis

Besarnya konsekuensi bisa didefinisikan sebagai seberapa besar tingkat kerugian (atau manfaat) yang dirasakan oleh orang lain sebagai akibat dari tindakan etis/moral yang dilakukan (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Jones berpendapat bahwa semakin besar konsekuensi yang ditimbulkan maka suatu tindakan akan lebih diketahui sebagai tindakan etis. Dalam penelitian ini, akan diberikan tiga skenario untuk mendapatkan respon dari partisipan. Partisipan akan menunjukkan tingkat persetujuan mereka dalam skala likert 1 s.d 7. Semakin besar skor yang dipilih partisipan, semakin besar tingkat konsekuensi yang mungkin akan terjadi.

2) Konsensus Sosial

Konsensus sosial didefinisikan sebagai anggapan yang beredar ditengah masyarakat terhadap suatu tindakan apakah tindakan tersebut baik atau jahat (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Dalam melakukan tindakan etis, seseorang harus mengetahui apakah tindakan yang dilakukan tersebut dipersepsikan baik atau buruk oleh masyarakat. Biasanya persepsi yang terbentuk ini didasarkan pada kode etik yang berlaku. Uji atas konsensus sosial adalah dengan memberikan tiga skenario dan sebuah pertanyaan kepada partisipan. Partisipan akan memberikan jawaban dengan tingkat persetujuan 1 s.d 7 skala likert. Semakin besar nilai yang dipilih partisipan menunjukkan adanya konsensus sosial pada suatu tindakan.

3) Kemungkinan Keterjadian

Kemungkinan keterjadian merupakan suatu kondisi yang memungkinkan suatu tindakan moral/etis mengakibatkan kerugian atau manfaat kepada orang lain (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Dalam suatu kemungkinan keterjadian yang tinggi, tindakan tersebut akan lebih dikenali sebagai tindakan moral yang akan berdampak kepada orang lain. Beberapa peneliti menemukan bahwa kemungkinan terjadinya akibat yang negatif berkorelasi positif terhadap pengenalan tindakan moral (May & Pauli, 2002, Singhapakdi, *et.al.*, 1996 dalam Dickerson, 2009).

4) Efek kedekatan

Tingkat kedekatan didefinisikan sebagai kedekatan (secara sosial, kultural, psikologi maupun secara fisik) antara pelaku tindakan dengan pihak terdampak (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Beberapa penelitian menunjukkan hasil yang beragam, Chia dan Mee (2000) menemukan adanya keterkaitan yang tinggi antara tingkat kedekatan terhadap pengambilan keputusan etis auditor sedangkan Bernett dan Valentine (2004) justru menunjukkan tidak adanya hubungan antara tingkat kedekatan dengan keputusan etis yang diambil. Efek kedekatan dapat dibedakan menjadi dua, yaitu kedekatan dengan rekan kerja pemeriksa dan kedekatan dengan pihak pengguna laporan keuangan.

5) Jangka Waktu

Jangka waktu munculnya akibat didefinisikan sebagai jangka waktu antara tindakan dengan konsekuensi moral yang ditimbulkan (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Semakin singkat konsekuensi negatif dari suatu tindakan muncul hal tersebut akan membuat suatu tindakan dikenali sebagai tindakan etis.

6) Jumlah Pihak Terdampak

Jumlah pihak terdampak adalah jumlah orang yang akan terpengaruh dengan tindakan etis yang dilakukan (Jones, 1991 dalam Dickerson, 2009). Semakin banyak jumlah orang yang bisa terdampak akibat tindakan yang kecil, maka suatu tindakan akan lebih mudah dikenali sebagai tindakan etis.

3.1.1.3. Lingkungan Etika

Secara keseluruhan, semua penelitian tentang etika menunjukkan bahwa karakter etika organisasi memiliki pengaruh positif dalam pengambilan keputusan etis (O'fallon and Butterfield dalam Dickerson, 2009). Petterson (2001) menjelaskan bahwa peraturan, karakter organisasi dan karakter personal memiliki pengaruh pada kemampuan pemeriksa untuk mengenali dilema etika.

Karakter organisasi, yang terdiri dari faktor-faktor sebagai berikut;

1) Tingkat penegakan disiplin

Penegakan disiplin yang dimaksud adalah kemampuan organisasi untuk menerapkan nilai-nilai etika secara konsisten dan konsekuen. Faktor

pemberian hukuman bagi pelanggar etika akan meningkatkan ketaatan pada nilai-nilai etika yang berlaku.

2) *Reward and punishment* dalam organisasi

Penghargaan dari organisasi terhadap tingkat ketaatan etika akan berkorelasi secara positif terhadap tingkat sensitivitas etika pemeriksa.

3.1.2. Variabel Dependen

Dalam beberapa literatur, sensitivitas etika merupakan variabel dependen yang dipengaruhi oleh beberapa macam variabel. Terdapat beberapa variabel independen yang mempengaruhi sensitivitas etika. Intensitas moral yang meliputi sosial konsensus, kode etik dsb serta karakter personal dan organisasi secara bersama-sama akan mempengaruhi sensitivitas etika.

Sensitivitas moral didefinisikan sebagai proses menafsirkan situasi, pengambilan peran bagaimana berbagai tindakan akan mempengaruhi pihak terkait, membayangkan rantai sebab-akibat peristiwa, dan menyadari bahwa ada masalah moral yang saat itu ada (Armstrong, Ketz, 2002). Sensitivitas etika seorang auditor sangat mempengaruhi kemampuan mereka dalam bertindak secara etis. Suatu pandangan yang mendasari kesadaran individu dalam berperilaku etis adalah bahwa mereka adalah agen moral. Dalam hal ini dapat disimpulkan bahwa sensitivitas etika merupakan kemampuan individu untuk peka terhadap adanya nilai-nilai etika dalam suatu keputusan (Velasque, 1985 dalam Rianto, 2008).

Sensitivitas etika disini diukur dengan memodifikasi skenario sensitivitas etika Dickerson (2009) yaitu: kemampuan mengenali situasi etis pada penyelesaian laporan pemeriksaan, implikasi etis dari laporan keuangan dan penggunaan jam kerja untuk kegiatan pribadi (Anik, 2012).

3.2. Populasi dan Sampel

Pada bagian ini akan dijelaskan mengenai populasi dan sampel yang digunakan dalam penelitian ini. Populasi dipilih berdasarkan pertimbangan efektivitas dan efisiensi, sedangkan sampel ditentukan dengan metode *random sampling*. Berikut ini adalah penjelasan lebih detil mengenai populasi dan sampel dalam penelitian ini.

3.2.1. Populasi

Populasi atas penelitian ini pemeriksa di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia yang tersebar di kantor Pusat dan 33 Kantor Perwakilan seluruh Indonesia. Jumlah keseluruhan pemeriksa di BPK RI kurang lebih 3000 pemeriksa.

3.2.2. Sampel

Sampel adalah sebagian atau wakil dari populasi yang diteliti (Sekaran, 2003). Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *random sampling*. Metode *random sampling* merupakan metode pengambilan sampel yang secara acak dengan memperhatikan jumlah populasi objek penelitian (Sekaran, 2003). Metode pengambilan sampel ini dipilih dengan alasan bahwa

jumlah populasi yang diteliti cukup banyak dan tersebar diseluruh kantor perwakilan BPK RI. Berdasarkan tabel metode pengambilan sampel, untuk populasi sebanyak 3000, maka sampel ideal adalah sebanyak 341 unit sampel (Sekaran, 2003). Menurut Roscoe (1975 dalam Sekaran, 2003) ukuran sampel lebih dari 30 dan kurang dari 500 cukup tepat untuk mayoritas penelitian.

3.3. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh secara langsung dari responden. Data primer diperoleh melalui penyebaran kuesioner. Kuesioner adalah daftar pertanyaan tertulis yang telah dirumuskan sebelumnya yang akan dijawab oleh responden, biasanya dalam alternatif yang didefinisikan dengan jelas (Sekaran, 2003).

3.4. Metode Pengumpulan Data

Data penelitian diperoleh dengan menggunakan kuesioner. Kuesioner adalah daftar pertanyaan yang dibuat untuk dijawab oleh responden (Sekaran, 2003). Pengumpulan data dilakukan dengan mengirim kuesioner melalui email maupun pos ke instansi yang digunakan sebagai objek penelitian. Untuk pengembalian kuesioner dilakukan dengan cara mengambil langsung maupun mengirimkan kemabali sesuai dengan janji yang disepakati responden. Responden pada penelitian ini adalah auditor/pemeriksa yang bekerja pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).

3.5. Metode Analisis

Pendekatan kuantitatif merupakan pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini. Hal ini dikarenakan pendekatan kuantitatif mampu memberikan pengaruh objektif bagi peneliti dan lebih fokus terhadap tujuan generalisasi (Sekaran,1992).

Penelitian dalam bentuk kuesioner dibagi kedalam tiga skenario yang terkait dengan isu-isu etis yaitu:

a. Kesalahan Penilaian.

Kuesioner ini diadaptasi dari skenario yang diberikan oleh Cohen, *et.al* (1995) dalam Dickerson (2009). Cohen sendiri mengadaptasi kuesioner dari penelitian Claypool, *et.al* (1990) yang juga mengadaptasi dari Armstrong (1985) dan Loeb (1971). Skenario ini memuat tindakan auditor mengakomodasi pendapat *auditee* yang secara umum berbeda dengan pendapat yang seharusnya.

b. Waktu tidak Dilaporkan

Skenario ini juga mengadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh Cohen, *et.al* (1995) dalam Dickerson (2009). Skenario ini memuat tindakan pemeriksa yang tidak melaporkan keterbatasan atau kelebihan waktu audit yang secara umum mempengaruhi penilaian atas suatu akun yang diperiksa.

c. Ketidak patuhan

Skenario ini diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh Alleyne, *et.al* (2006) yang mengadaptasi dari penelitian Ziegenfuss & Singhapakdi, 1994. Skenario ini memuat tindakan auditor yang memberikan kesempatan kepada auditee untuk melakukan perbaikan atas suatu permasalahan yang tidak material walaupun permasalahan tersebut justru sebagai indikasi adanya permasalahan yang lebih besar.

Ketiga skenario ini merupakan permasalahan etis yang sering dijumpai oleh auditor dalam melakukan pemeriksaan. Namun, skenario yang diberikan disesuaikan dengan kondisi responden dalam penelitian ini. Pengambilan kesimpulan terhadap ketiga skenario dilakukan dengan menggunakan metode pengambilan kesimpulan Carol Dickerson (2009) yang menyatakan adanya pengaruh dari variabel independen terhadap variabel dependen jika pengaruh dan hubungan tersebut terjadi pada dua skenario yang diberikan.

3.5.1. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif adalah analisis paling mendasar untuk menggambarkan keadaan data secara umum serta untuk analisis data dengan tujuan pemahaman karakteristik sampel. Analisis statistik deskriptif terdiri dari uji statistik deskriptif responden dan uji statistik deskriptif variabel. Uji statistik deskriptif responden bertujuan untuk menyajikan informasi demografi responden, yang terdiri dari *gender*, usia, pendidikan, dan jabatan. Uji statistik deskriptif variabel menggunakan SPSS 21.0 dan bertujuan untuk menyajikan informasi

(kisaran, rata-rata atau *mean*, standar deviasi) dari variabel independen dan dependen. Rata-rata (*mean*) merupakan bagian dari analisis frekuensi yaitu analisis yang mencakup gambaran frekuensi data secara umum. Rata-rata (*mean*) merupakan penjumlahan dari seluruh nilai dibagi jumlah datanya. Standar deviasi (*standard deviation*) digunakan untuk mengukur seberapa luas penyimpangan nilai data dari nilai rata-ratanya dan merupakan akar dari varian.

3.5.2 Pengujian Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik dilakukan sebelum pengujian regresi linier berganda. Pada pengujian ini data-data penelitian tersebut harus memenuhi beberapa syarat, diantaranya adalah data harus terdistribusi secara normal, tidak mengandung multikolonieritas, dan tidak terjadi heteroskedastisitas. Syarat-syarat tersebut diberlakukan agar pada pengujian regresi linier berganda tidak mengalami gangguan.

3.5.2.1 Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya) (Imam Ghozali, 2013). Uji autokorelasi variabel penelitian dilakukan dengan 2 cara, yaitu:

- a. Perhitungan Angka Durbin-Watson.

Gejala autokorelasi dapat dilihat dengan melihat angka Durbin-Watson yang dihasilkan dari analisis regresi dan selanjutnya dibandingkan dengan nilai Durbin-Watson tertinggi (du) dan nilai Durbin-Watson terendah (dl) pada

tabel Durbin-Watson dengan nilai signifikansi 5%, jumlah variabel independen lima ($k = 5$) pada jumlah sampel tertentu yang dikumpulkan. Model regresi bebas dari gejala korelasi apabila nilai Durbin-Watson (d) yang dihasilkan dari analisis regresi berada di antara Durbin-Watson tertinggi (d_u) dan $4-d_u$ ($d_u < d < 4-d_u$).

Tabel 3.1
Pengambilan Keputusan Autokorelasi

Hipotesis nol	Keputusan	Jika
Tidak ada autokorelasi positif	Tolak	$0 < d < d_l$
Tidak ada autokorelasi positif	No decision	$d_l \leq d \leq d_u$
Tidak ada korelasi negatif	Tolak	$4-d_l < d < 4$
Tidak ada korelasi negatif	No decision	$4-d_u \leq d \leq 4-d_l$
Tidak ada autokorelasi, positif atau negatif	Tidak ditolak	$d_u < d < 4-d_u$

Sumber: Imam Ghozali, "Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21", Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 2013.

b. Uji Statistik Non-Parametrik *Run Test*.

Model regresi bebas dari gangguan autokorelasi apabila nilai *Run Test* tidak signifikan pada tingkat keyakinan 95% (Sig. > 0,05).

3.5.2.2 Uji Normalitas

Menurut Ghozali (2013), uji normalitas bertujuan untuk menguji variabel residual (pengganggu) di dalam model regresi memiliki distribusi normal. Jika variabel tersebut tidak memiliki distribusi normal, maka uji statistik dalam jumlah sampel kecil menjadi tidak valid. Terdapat dua cara untuk melakukan pengujian ini yaitu menggunakan analisis grafik dan uji statistik.

Dalam analisis grafik, untuk melihat normalitas residual adalah menggunakan grafik histogram. Grafik ini digunakan untuk membandingkan antara data penelitian dengan distribusi yang mendekati distribusi normal. Sedangkan pada uji statistik, pengujian dilakukan dengan cara melihat nilai kurtosis dan skewness dari residual. Selain itu, untuk menguji normalitas residual adalah uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S). Uji K-S dilakukan dengan membuat hipotesis :

H₀: Data residual berdistribusi normal

H₁: Data residual tidak berdistribusi normal.

3.5.2.3 Uji Multikolonieritas

Menurut Ghozali (2013), uji multikolonieritas digunakan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Agar model regresi baik, maka antara variabel independen dengan variabel independen yang lain seharusnya tidak terjadi korelasi. Untuk mendeteksi ada atau tidaknya multikolonieritas di dalam model regresi dapat dilakukan dengan melihat nilai tolerance dan variance inflation factor (VIF). Kedua ukuran ini menunjukkan setiap variabel independen manakah yang dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Dalam pengertian sederhana setiap variabel independen menjadi variabel dependen dan diregresi terhadap variabel independen lainnya. Tolerance mengukur variabilitas variabel independen yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Jadi nilai tolerance yang rendah sama dengan nilai VIF tinggi (karena $VIF = 1/Tolerance$). Nilai cutoff yang umum dipakai

untuk menunjukkan adanya multikolonieritas adalah nilai Tolerance $\leq 0,10$ atau sama dengan nilai VIF ≥ 10 .

3.5.3. Pengujian Hipotesis

Menurut Ghozali (2013), *Goodness of Fit* Suatu Model dapat digunakan untuk mengukur ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual. Pengujian terhadap hipotesis bisa dilakukan dengan menggunakan metode pengujian sebagai berikut:

3.5.3.1. *Analysis of Variance* (ANOVA)

Analysis of Variance (ANOVA) merupakan metode untuk menguji hubungan antara satu variabel dependen (skala metrik) dengan satu atau lebih variabel independen (skala nonmetrik kategorikal dengan kategori lebih dari dua) (Ghozali, 2013). Pengujian dengan *Two way* ANOVA digunakan untuk melakukan pengujian hipotesis dua karena menguji interaksi antara dua variabel independen terhadap variabel dependen.

3.5.3.2. Analisis Regresi

Regresi dilakukan untuk melakukan pengujian terhadap hipotesis satu dan tiga. Pengujian terhadap hipotesis tiga dilakukan setelah data diuji dengan menggunakan korelasi untuk menghilangkan variabel-variabel yang tidak terkait dalam pengujian. Hal tersebut dilakukan dengan tujuan supaya hasil akhir yang didapatkan tidak bias dan lebih mendekati hubungan yang sebenarnya.