

**PENGARUH ATURAN ETIKA DAN INDEPENDENSI TERHADAP KEPUASAN
KERJA INTERNAL AUDITOR DENGAN PROFESIONALISME SEBAGAI
VARIABEL INTERVENING
(Studi Empiris Pada Internal Auditor BPKP Semarang)**

HARLYNDA ANINDHYA PUTRI

Dra. Hj. Indira Januarti, M.Si., Akt.

Fakultas Ekonomi Universitas Dionegoro

Abstract

This study aims to determine whether the application of rules of ethics, professionalism and independence of the auditor's influence job satisfaction, internal auditors, especially in the internal auditor (APIP) working in BPKP Semarang.

Collecting data using primary data obtained from questionnaires using simple random sampling technique. The population is all of the internal auditor (APIP) BPKP Semarang, whereas samples taken amounted to 100 respondents. The result of the questionnaire has been tested its validity and reliability. Methods of data analysis using Pearson correlation technique.

The results showed that all accepted hypothesis because the hypothesis test showed significant results. This means that the rules of ethics and independence of the effect on job satisfaction with the professionalism of internal auditors as an intervening variable. Testing the model either directly or indirectly as a whole showed a fairly good fit (poor-fit) to produce a confirmation of the causality relationship between variables.

Keywords: Rules of Ethics, Independence, Professionalism, Job Satisfaction

PENDAHULUAN

Dalam menjalankan profesinya, akuntan mempunyai kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis mereka terhadap organisasi dimana mereka bekerja, profesi mereka, masyarakat dan diri mereka sendiri (Anni, 2004). Etika telah menjadi kebutuhan penting bagi semua profesi yang ada agar tidak melakukan tindakan yang menyimpang dari hukum. Kasus pelanggaran etika banyak dilakukan, diantaranya Enron, Worldcom dan perusahaan-perusahaan besar di AS. Dalam kasus ini Worldcom terlibat rekayasa laporan keuangan milyaran dollar AS. Dalam pembukuannya Worldcom mengumumkan laba sebesar USD 3,8 milyar (Dedi, 2009) antara Januari 2001 dan Maret 2002, hal itu bisa terjadi karena rekayasa akuntansi. Penipuan ini telah menenggelamkan kepercayaan investor terhadap korporasi AS dan menyebabkan harga saham dunia menurun serentak di akhir Juni 2002. Kasus pelanggaran lainnya yang dilakukan auditor yaitu dugaan penggelapan pajak yang dilakukan oleh IM3. Dengan cara memanipulasi Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai (SPT Masa PPN) ke kantor pajak untuk tahun buku Desember 2001 dan Desember 2002. Karena itu, IM3 melakukan restitusi sebesar Rp 65,7 miliar (Amal, 2009).

Agar dapat bersaing dalam industri keahlian dan kepercayaan, Profesi Akuntan harus melakukan reformasi di segala bidang. Hal ini dipicu oleh adanya tuntutan akuntabilitas dan profesionalisme Akuntan Indonesia agar memiliki daya saing yang tinggi di era global. Oleh sebab itu pemerintah Indonesia mulai memberlakukan suatu regulasi yang lebih ketat terhadap auditor dan manajemen perusahaan. Regulasi ini telah diterapkan oleh regulator di Indonesia bahkan hingga mempersiapkan Rancangan Undang-Undang Akuntan Publik yang hingga saat ini masih menuai respon pro – kontra dari berbagai kalangan. Regulasi yang semakin ketat inilah yang nantinya akan menjadi tantangan terberat bagi auditor masa depan untuk bekerja dengan lebih profesional (Anni, 2004).

Profesionalisme suatu profesi mensyaratkan tiga hal utama, yaitu keahlian, pengetahuan, dan karakter. Dalam hal ini karakter merupakan faktor yang penting karena karakter menunjukkan suatu kepribadian yang ditunjukkan dalam sikap dan perilaku etis (Evi, 2003). Profesi akuntan tidak terlepas dari etika bisnis yang aktivitasnya perlu pemahaman dan penerapan etika profesi seorang akuntan serta etika bisnis (Ludigdo,

1999). Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya.

Dilema etis dalam *setting auditing* terjadi ketika auditor dan *auditee* tidak sepakat terhadap beberapa aspek fungsi dan tujuan pemeriksaan. *Auditee* dapat mempengaruhi proses audit yang dilakukan auditor, yaitu dengan menekan auditor melakukan tindakan yang melanggar standar pemeriksaan. Ketika independensi dan objektivitas terabaikan perdagangan opini auditor menjadi hal yang “wajar” (Anni, 2004).

Auditing internal adalah sebuah fungsi penilaian independen yang dijalankan di dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi sistem pengendalian internal organisasi. Kualitas auditing internal yang dijalankan akan berhubungan dengan kompetensi dan obyektivitas dari staf internal auditor organisasi tersebut (Adams, 1994; Bou-Raad, 2000). Ketika manajemen atau subyek audit menawarkan sebuah imbalan atau tekanan kepada internal auditor untuk menghasilkan laporan audit yang diinginkan oleh manajemen maka menjadi dilema etika. Untuk itu auditor dihadapkan kepada pilihan-pilihan keputusan yang terkait dengan hal-hal keputusan etis dan tidak etis (Sasongko, 2010).

Rangkaian tindakan suatu organisasi mulai dari perencanaan sampai dengan selesainya pekerjaan harus dilakukan pengendalian (*controlling*). Fungsi pemerintah dalam bidang pengawasan saat ini diantaranya diamanatkan kepada Badan Pengawas Keuangan Pembangunan (BPKP) di samping berbagai lembaga serta inspektorat pengawas lainnya (Sumardi, 2001). Landasan dasar tugas pokok dan fungsi BPKP secara resmi diatur berdasarkan Keputusan Presiden (Keppres) Nomor 31 Tahun 1983, yang kemudian diperbaharui dengan Keppres Nomor 166 Tahun 2000 dan Keppres Nomor 62 Tahun 2001. Tugas pokok tersebut antara lain mempersiapkan perumusan kebijakan pengawasan, menyelenggarakan pengawasan umum atas penguasaan dan pengurusan keuangan dan menyelenggarakan pengawasn pembangunan.

Penelitian ini berfokus pada tiga aspek yaitu aturan etika, independensi dan profesionalisme yang diduga berpengaruh terhadap kepuasan kerja internal auditor khususnya pada BPKP Semarang. Penelitian ini mencoba mengaplikasikan model yang

dikembangkan oleh Kalbers dan Fogarty (1995). Beberapa studi terdahulu juga telah mencoba menerapkan model ini ke dalam penelitian, seperti Rahmawati (1997), Schroeder dan Imdieke (1997), Sumardi (2001), Kasidi (2007). Di Indonesia penelitian akuntansi mengenai perilaku internal auditor telah banyak dilakukan oleh peneliti sebelumnya, terutama yang menyangkut profesionalisme, independensi terhadap kepuasan kerja seperti yang dilakukan oleh Anni (2004) dan Gunawan (2006).

Rumusan Masalah

Karena masalah tentang perilaku akuntan kompleks, maka banyak faktor yang berpengaruh terhadap perilaku etis akuntan. Dengan demikian berbagai penelitian yang ada belum menghasilkan simpulan yang konsisten. Oleh sebab itu peneliti ingin menguji tentang aturan etika, independensi dan profesionalisme internal auditor pemerintah (BPKP) terhadap kepuasan kerja.

Tujuan Dan Manfaat Penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah diatas, penelitian ini mempunyai tujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai apakah penerapan aturan etika, profesionalisme dan independensi auditor berpengaruh terhadap kepuasan kerja internal auditor khususnya pada internal auditor yang bekerja di BPKP Semarang. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan dengan etika terutama profesi akuntan dan perusahaan-perusahaan.

LANDASAN TEORI DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Landasan Teori

Teori Sikap dan Perilaku. *Theory of Attitude and Behaviour* yang dikembangkan oleh Triandis (1971) dipandang sebagai teori yang dapat mendasari untuk menjelaskan independensi. Teori sikap dan perilaku ini dapat menjelaskan independensi auditor dalam penampilan. Seorang auditor yang memiliki sikap independen akan berperilaku independen dalam penampilannya, artinya seorang auditor dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak terhadap kepentingan siapapun. Studi yang dilakukan oleh Firth (1980), misalnya mengemukakan alasan bahwa, jika auditor

tidak terlihat independen, maka pengguna laporan keuangan semakin tidak percaya atas laporan keuangan yang dihasilkan auditor dan opini auditor tentang laporan keuangan perusahaan yang diperiksa menjadi tidak ada nilainya. Sejalan dengan Arens dan Loebbecke, Mulyadi (2002) menguraikan independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain.

Perspektif Teoritis Tentang Profesionalisme. Menurut pendekatan fungsionalis, profesionalisme dikaitkan dengan pandangan bahwa pekerjaan menunjukkan sejumlah karakteristik yang diperlukan profesi (Kalbers dan Fogarty, 1995). Hall (1968, dalam Kalbers dan Fogarty, 1995) mengklasifikasikan lima elemen profesionalisme individual yaitu (1) Meyakini pekerjaan mereka mempunyai kepentingan, (2) Berkomitmen ke jasa barang publik, (3) Kebutuhan otonomi pada persyaratan pekerjaan, (4) Mendukung regulasi mandiri untuk pekerjaan mereka, (5) Afiliasi dengan anggota profesinya.

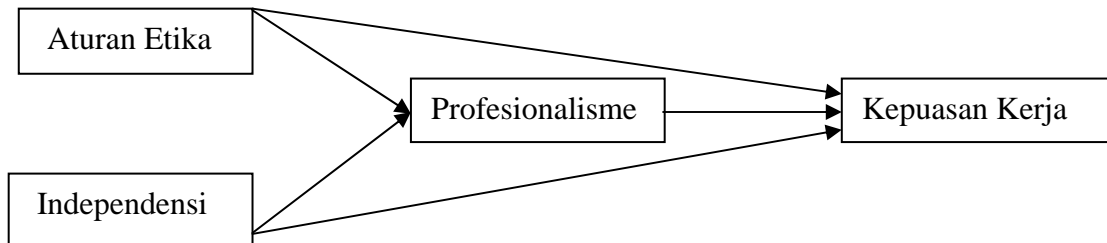
Aturan Etika. Etika merupakan aturan-aturan yang dijadikan pedoman atau dasar bagi seseorang dalam melakukan sesuatu. Salah satu karakteristik yang membedakan setiap profesi dengan masyarakat pada umumnya adalah adanya kode etik perilaku profesional atau etika bagi para anggotanya. Perilaku yang beretika memerlukan lebih dari sekedar beberapa peraturan perilaku dan kegiatan pengaturan (Johnson, 2002).

Penelitian Terdahulu

1. Sumardi (2001), melakukan penelitian dengan responden auditor internal di BPKP tentang profesionalisme dengan variable keyakinan terhadap peraturan profesi, dedikasi, kewajiban sosial, kebutuhan akan otonomi, dan afiliasi komunitas dengan alat analisis yang digunakan adalah SEM.
2. Evi dan Dwi (2003), melakukan penelitian dengan responden internal auditor tentang “Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Hubungan Profesionalisme Dengan Intensi Keluar”. Alat analisis yang digunakan adalah SEM.
3. Dyah (2005), melakukan penelitian dengan mengangkat masalah “Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Dalam Penampilan Akuntan Publik” dengan responden masyarakat umum.

4. Nur Barizah (2005), melakukan penelitian dengan responden para pegawai yang menangani kredit bank komersial dengan judul “ *Factors Influencing Auditor Independence : Malaysian Loan Officer Perceptions*”.

GAMBAR 1.
Kerangka Pemikiran Teoritis



Perumusan Hipotesis

Aturan Etika dan Kepuasan Kerja. Alasan diperlukannya etika bagi kehidupan profesional adalah kebutuhan akan keyakinan publik atas kualitas layanan yang diberikan oleh profesi. Begitu pula dengan seorang auditor yang harus memenuhi etika profesinya sehingga ia dapat memberikan kepercayaan masyarakat terhadap sesuatu yang telah dilakukannya khususnya bagi para pengguna laporan keuangan. Jika seorang auditor menaati penerapan aturan etika yang ada dan dijalankan dengan sungguh-sungguh, maka akan mengarah pada terciptanya motivasi secara profesional dan dengan adanya motivasi yang tinggi maka akan menimbulkan kepuasan kerja pada auditor. Motivasi yang ada pada seseorang akan mewujudkan suatu perilaku yang diarahkan pada tujuan guna mencapai sasaran akhir yaitu kepuasan kerja.

H1 : Penerapan aturan etika mempunyai pengaruh positif terhadap terbentuknya kepuasan kerja.

Aturan Etika dan Profesionalisme. Etika dapat digunakan sebagai patokan dalam menggambarkan apa-apa yang dikerjakan merupakan hal yang ‘baik’ atau ‘etis’ dan hal yang ‘tidak baik’ atau ‘tidak etis’ dalam organisasi. Hunt *et.al.* (1989) juga menyatakan bahwa nilai etika organisasi adalah sebuah derajat pemahaman organisasi tentang bagaimana organisasi bersikap dan bertindak dalam menghadapi isu-isu etika.

Douglas, Davidson dan Schwartz (2001) menyatakan bahwa nilai etika organisasi mempunyai hubungan yang positif dengan nilai kepribadian individu. Shaub, Finn dan Munter (1993) menyatakan bahwa tujuan utama akuntan sebagai sebuah profesi audit adalah juga termasuk menghindari kerugian yang diterima oleh pengguna laporan keuangan, sehingga seorang auditor yang memiliki etika idealis akan selalu merujuk kepada tujuan dan arahan yang ada pada standar profesionalnya.

H2 : Aturan etika mempunyai pengaruh positif terhadap terbentuknya profesionalisme.

Independensi dan Profesionalisme. Kepercayaan masyarakat terhadap suatu profesi ditentukan oleh keandalan, kecermatan, ketepatan waktu, dan mutu jasa atau pelayanan yang dapat diberikan oleh profesi yang bersangkutan. Untuk membangun kepercayaan, perilaku para pelaku profesi perlu diatur dan kualitas hasil pekerjaannya dapat dipertanggungjawabkan. Kepercayaan masyarakat dan pemerintah atas hasil kerja auditor ditentukan oleh keahlian, independensi serta integritas moral atau kejujuran para auditor dalam menjalankan pekerjaannya. Ketidakpercayaan masyarakat terhadap satu atau beberapa auditor dapat merendahkan martabat profesi auditor secara keseluruhan sehingga dapat merugikan auditor lainnya. Tanpa adanya independensi, auditor tidak berarti apa-apa. Bekerja secara profesional berarti bekerja dengan menggunakan keahlian khusus menurut aturan dan persyaratan profesi. Karena itu setiap pekerjaan yang bersifat profesional memerlukan suatu sarana berupa standar sebagai pedoman atau pegangan bagi seluruh anggota profesi tersebut (Pusdiklatwas BPKP,2008).

H3 : Independensi auditor mempunyai pengaruh positif terhadap profesionalisme.

Independensi, Profesionalisme, Kepuasan Kerja. Independensi merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat dalam menilai mutu jasa audit, independensi menjadi suatu hal yang sangat penting. Independensi akuntan publik memiliki dua aspek yaitu : a) Independensi sikap mental (*independence in fact*), b) Independence penampilan (*independence appearance*). Sementara itu, Khomsiyah dan Indriantoro (1998) dalam Sasongko (2010) mengungkapkan bahwa profesionalisme mempengaruhi sensitivitas

etika auditor pemerintah yang menjadi sampel penelitiannya. Windsor dan Ashkanasy (1995) mengungkapkan bahwa asimilasi keyakinan dan nilai-nilai dalam organisasi mempengaruhi integritas dan independensi auditor.

Sedangkan kepuasan kerja yang dimaksud dalam penelitian ini adalah suatu sikap umum seorang individu terhadap pekerjaannya (Robins, 2003). Kepuasan kerja dipandang sebagai perasaan menikmati, tantangan yang diperoleh dari kesuksesan pemenuhan tugas pekerjaannya. Jeffrey dan Weatherholt (1996) menguji hubungan antara komitmen profesional, pemahaman etika dan sikap ketaatan terhadap aturan. Hasilnya menunjukkan bahwa akuntan dengan komitmen profesional yang kuat maka perilakunya lebih mengarah kepada ketaatan terhadap aturan dibandingkan dengan akuntan dengan komitmen profesional yang rendah.

H4 : Independensi mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja internal auditor

H5 : Profesionalisme mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja internal auditor

H6 : Aturan etika mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja melalui profesionalisme internal auditor.

H7 : Independensi mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja melalui profesionalisme internal auditor.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode survey dengan menyebarkan kuesioner kepada responden. Responden dalam penelitian ini adalah seluruh internal auditor pada BPKP Semarang. Teknik yang digunakan dalam pengambilan sampel adalah teknik pemilihan sampel probabilitas, yaitu dengan pemilihan sampel acak sederhana (*simple random sampling*). Dalam penelitian ini jumlah sampel yang dipilih untuk ditujukan kepada Internal auditor (APIP) di BPKP Semarang berjumlah 100 responden dengan cara dikirim langsung dan diharapkan semua kuesioner dapat kembali, sehingga responden riil yang diharapkan dapat tercapai :

$$\frac{100}{322} = 31 \%$$

Variable aturan etika, profesionalisme, independensi dan kepuasan kerja yang diukur dengan menggunakan skala Likert berdimensi lima tingkat jawaban :

- 1= Sangat Tidak Setuju (STS) 4= Setuju (S)
 2= Tidak Setuju (TS) 5= Sangat Setuju (SS)
 3= Netral (N)

Sumber: Mas'ud (2004)

Data penelitian dianalisis dengan teknik statistik diskriptif, uji kualitas data dengan melakukan uji reliabilitas dan uji validitas konstruk, uji non response bias dengan melakukan uji T, serta uji asumsi klasik yaitu normalitas, multikolinearitas, heteroskedastisitas, dan uji F (kelayakan model). Untuk menguji hipotesis digunakan teknik regresi linear berganda dengan memakai program statistik SPSS.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan 100 kuesioner untuk internal auditor BPKP Wilayah Semarang dan telah diterima seluruhnya dengan profil responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 4.1

TABEL 4.1
PROFIL RESPONDEN (N=100)

	Jumlah	Persentase
Gender : Laki-laki	56	56 %
Perempuan	44	44 %

Umur : < 30	2	2 %
30 – 40	39	39 %
> 40	59	59 %
Pendidikan : Diploma (D3)	18	18 %
Sarjana (S1)	76	76 %
Master (S2)	6	6 %
Masa kerja di perusahaan / organisasi :		
5 – 10	4	4 %
11 – 15	30	30 %
16 – 20	18	18 %
> 20	48	48 %
Masa kerja sebagai Internal Auditor (APIP) :		
5 – 10	5	5 %
11 – 15	39	39 %
16 – 20	18	18 %
> 20	38	38 %
Pengalaman sebagai Ketua Tim Pemeriksa :		
< 10 kali	28	28 %
> 10 kali	72	72 %

Sumber : Data primer diolah 2011

Dari Tabel 4.1 di atas, tampak bahwa sebagian besar responden yang berpartisipasi adalah pria yaitu sebanyak 56 (56%), sisanya yaitu responden wanita

sebanyak 44 (44%). Responden yang berumur kurang dari 30 tahun hanya 2 orang (2%), responden yang berumur di atas 30 - 40 tahun sebanyak 39 (39%), sedangkan responden yang berumur lebih dari 40 tahun sebanyak 59 (59%).

Responden dengan tingkat pendidikan D3 yaitu sebanyak 18 (18%), sedangkan 76 (76%) responden dengan tingkat pendidikan S1, sisanya yaitu responden dengan tingkat pendidikan S2 sebanyak 6 (6%).

Responden yang mempunyai masa kerja 5 – 10 tahun sebanyak 4 (4%), responden yang mempunyai masa kerja 11 – 15 tahun sebanyak 30 (30%), responden yang mempunyai masa kerja 16 – 20 tahun sebanyak 18 (18%), sedangkan responden yang mempunyai masa kerja lebih dari 20 tahun sebanyak 48 (48%).

Responden yang menjabat sebagai internal auditor (APIP) dengan masa kerja 5 – 10 tahun sebanyak 5 orang (5%), responden dengan masa kerja 11 – 15 tahun sebagai internal auditor (APIP) sebanyak 39 (39%), responden dengan masa kerja 16 – 20 tahun sebagai internal auditor (APIP) sebanyak 18 (18%), sedangkan 38 (38%) responden dengan masa kerja sebagai internal auditor (APIP) lebih dari dua puluh tahun.

Responden dengan pengalaman sebagai ketua tim pemeriksa kurang dari 10 kali sebanyak 28 (28%), sedangkan 72 (72%) responden dengan pengalaman sebagai ketua tim pemeriksa lebih dari 10 kali.

Statistik Diskriptif

Statistik diskriptif digunakan untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (aturan etika, independensi, profesionalisme, dan kepuasan kerja internal auditor). Data yang ditabulasi adalah semua tanggapan atau jawaban responden atas setiap pertanyaan yang ada dalam kuesioner. Data hasil tabulasi yang diolah dengan

menggunakan program SPSS menghasilkan statistik deskripsi variabel penelitian seperti yang tampak pada Tabel 4.2

TABEL 4.2
STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

Variabel	N	Kisaran Teoritis		Kisaran Aktual		Mean	Standar Deviasi
		Min	Max	Min	Max		
Aturan Etika	100	4	20	13	20	16,95	1,966
Independensi	100	5	25	15	25	21,33	2,417
Profesionalisme	100	9	45	21	39	28,76	3,630
Kepuasan Kerja Internal Auditor	100	7	35	18	35	25,55	1,713

Sumber : Data primer diolah 2011

Uji Validitas dan Reliabilitas

Ada dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu : (1) Uji reliabilitas dengan melihat koefisien (Cronbach) alpha, (2) Uji validitas dengan melihat *Pearson correlation* antara *score* masing-masing item dengan *total score*. Nilai reliabilitas dilihat dari *Cronbach Alpha* masing-masing instrumen penelitian ($\geq 0,60$ dianggap reliabel) sebagaimana yang disyaratkan Ghozali (2001).

TABEL 4.3
HASIL UJI RELIABILITAS

Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>	Keterangan
Aturan Etika	0,794	Reliabel
Independensi	0,897	Reliabel
Profesionalisme	0,697	Reliabel
Kepuasan Kerja Internal Auditor	0,699	Reliabel

Sumber : Data primer diolah 2011

Dari tabel diatas diketahui bahwa semua intrumen penelitian ini reliabel, karena memiliki cronbach alpha $\geq 0,60$ (Aturan Etika = 0,794, Independensi = 0,897, Profesionalisme = 0,697, dan Kepuasan Kerja Internal Auditor = 0,699).

Sedangkan untuk pengujian validitas dilakukan dengan uji *Pearson correlation*. Hasil pengujian validitas dari masing-masing pengukuran variabel diperoleh sebagai berikut :

TABEL 4.4
VALIDITAS INSTRUMEN VARIABEL

No.	Variabel	Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	Aturan Etika			
	Pertanyaan 1	0.794	0,000	Valid
	Pertanyaan 2	0.795	0,000	Valid
	Pertanyaan 3	0.826	0,000	Valid
	Pertanyaan 4	0.747	0,000	Valid
2	Independensi			
	Pertanyaan 1	0.868	0,000	Valid
	Pertanyaan 2	0.844	0,000	Valid
	Pertanyaan 3	0.853	0,000	Valid
	Pertanyaan 4	0.819	0,000	Valid
	Pertanyaan 5	0.830	0,000	Valid
3	Profesionalisme			
	Pertanyaan 1	0.621	0,000	Valid
	Pertanyaan 2	0.541	0,000	Valid

	Pertanyaan 3	0.517	0,000	Valid
	Pertanyaan 4	0.649	0,000	Valid
	Pertanyaan 5	0.629	0,000	Valid
	Pertanyaan 6	0.582	0,000	Valid
	Pertanyaan 7	0.491	0,000	Valid
	Pertanyaan 8	0.451	0,000	Valid
	Pertanyaan 9	0.427	0,000	Valid
4	Kepuasan Kerja			
	Pertanyaan 1	0.449	0,000	Valid
	Pertanyaan 2	0.594	0,000	Valid
	Pertanyaan 3	0.623	0,000	Valid
	Pertanyaan 4	0.542	0,000	Valid
	Pertanyaan 5	0.751	0,000	Valid
	Pertanyaan 6	0.626	0,000	Valid
	Pertanyaan 7	0.656	0,000	Valid

Sumber : Data primer diolah 2011

Berdasarkan tabel 4.4 di atas, menunjukkan bahwa semua indikator yang digunakan untuk mengukur semua variabel dalam penelitian ini dinyatakan sebagai item yang valid. Dari indikator-indikator variabel yang digunakan dalam penelitian ini, semuanya memiliki nilai korelasi yang lebih besar untuk sampel penelitian sebanyak 100.

Uji Normalitas

Pada penelitian ini uji normalitas dilakukan dengan uji statistik non-parametik Kolmogorov-Smirnov (K-S).

TABEL 4.5

Hasil Uji Normalitas-Model 1

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		Unstandardized Residual – 1
N		100
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	2.86879594
Most Extreme Differences	Absolute	.053
	Positive	.053
	Negative	-.046
Kolmogorov-Smirnov Z		.533
Asymp. Sig. (2-tailed)		.939
a. Test distribution is Normal.		

Sumber : Data SPSS diolah, 2011

Berdasarkan tabel 4.5 di atas, besarnya nilai Kolmogorov-Smirnov adalah 0,533 dan sinifikansi pada 0,939. Hal ini berarti data residual berdistribusi normal.

TABEL 4.6

Hasil Uji Normalitas-Model 2

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual - 2
N		100
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.90327556
Most Extreme Differences	Absolute	.061
	Positive	.048
	Negative	-.061
Kolmogorov-Smirnov Z		.614
Asymp. Sig. (2-tailed)		.846
a. Test distribution is Normal.		

Sumber : Data SPSS diolah, 2011

Berdasarkan tabel 4.6 di atas, besarnya nilai Kolmogorov-Smirnov adalah 0,614 dan signifikansi pada 0,846. Hal ini berarti data residual berdistribusi normal.

Uji Multikolinieritas

Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variable bebas (Ghozali, 2001). Deteksi terhadap ada tidaknya multikolonieritas dalam penelitian ini dengan (1) menganalisis matrik korelasi antar variable bebas, jika antar variable bebas ada korelasi yang cukup tinggi (umumnya diatas 0,90) maka hal ini merupakan indikasi adanya multikolonieritas, (2) Melihat nilai *tolerance* dan nilai *variance inflation factor (VIF)*, suatu model regresi yang bebas dari masalah multikolonieritas apabila mempunyai

nilai *tolerance* lebih dari 0,10 atau 10 % dan nilai *variance inflation factor* (VIF) kurang dari 10.

TABEL 4.7

Hasil Uji Multikolinearitas-Model 1

Variabel	Tolerance	VIF
Aturan Etika	0.546	1.832
Independensi	0.538	1.857
Profesionalisme	0.625	1.601

Sumber : Data SPSS diolah, 2011

TABEL 4.8

Hasil Uji Multikolinearitas-Model 2

Variabel	Tolerance	VIF
Aturan Etika	0.602	1.660
Independensi	0.602	1.660

Sumber : Data SPSS diolah, 2011

Hasil perhitungan nilai *tolerance* menunjukkan semua variabel independen mempunyai nilai lebih dari 0,10, begitu pula dengan nilai VIF, semua variabel independen mempunyai nilai kurang dari 10. Dengan demikian dapat disimpulkan model regresi tersebut tidak terdapat problem multikolinearitas. Maka model regresi 1 dan 2 layak untuk dipakai.

Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas dalam penelitian ini dilakukan dengan Uji Glejser. Hasil pengujian heteroskedastisitas dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 4.9 berikut :

TABEL 4.9
Hasil Uji Heteroskedastisitas-Model 1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.316	1.195		.265	.792
	Aturan Etika	-.047	.082	-.078	-.569	.571
	Independensi	.021	.067	.043	.312	.755
	Profesionalisme	.053	.041	.162	1.268	.208

a. Dependent Variable: AbsRes2

TABEL 4.10
Hasil Uji Heteroskedastisitas-Model 2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.557	1.561		-.357	.722
	Aturan Etika	.038	.105	.046	.360	.720
	Independensi	.089	.086	.134	1.041	.300

a. Dependent Variable: AbsRes1

Berdasarkan table 4.9 dan 4.10 diatas menunjukkan bahwa tidak ada variabel independen yang signifikan mempengaruhi variabel dependen. Tabel tersebut menunjukkan bahwa gangguan variabel (*error*) dalam penelitian ini tidak memiliki hubungan yang signifikan dengan variabel-variabel bebasnya Hal ini berarti dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi 1 dan 2 layak dipakai.

Analisis Regresi

Dari pengujian regresi berganda dengan tingkat signifikansi 0,05 hubungan antara variabel aturan etika, independensi dan profesionalisme terhadap kepuasan kerja masing-

masing adalah 0,032 ; 0,018 dan 0,000. Sedangkan untuk variabel aturan etika dan independensi terhadap profesionalisme masing-masing adalah 0,002 dan 0,001.

TABEL 4.11
Hasil Analisis Regresi Linier-Model 1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	6.593	1.950		3.380	.001		
	Aturan Etika	.290	.134	.210	2.171	.032	.546	1.832
	Independensi	.263	.110	.234	2.397	.018	.538	1.857
	Profesionalisme	.293	.068	.392	4.332	.000	.625	1.601

a. Dependent Variable: Kepuasan Kerja

TABEL 4.12
Hasil Analisis Regresi Linier Model 2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	7.272	2.830		2.570	.012		
	Aturan Etika	.605	.191	.328	3.170	.002	.602	1.660
	Independensi	.527	.155	.351	3.390	.001	.602	1.660

a. Dependent Variable: Profesionalisme

Uji F (Kelayakan Model)

Uji F (kelayakan model) dimaksudkan untuk mengetahui pengaruh variabel-variabel independen (aturan etika, independensi dan kepuasan kerja) secara simultan (bersama-sama) terhadap variabel dependen (profesionalisme). Hasil perhitungan uji F dapat dilihat pada Tabel 4.13 dan 4.14 berikut ini :

TABEL 4.13**Hasil Perhitungan Uji F-Model 1****ANOVA^b**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	370.127	3	123.376	33.026	.000 ^a
	Residual	358.623	96	3.736		
	Total	728.750	99			

a. Predictors: (Constant), Profesionalisme, Aturan Etika, Independensi

b. Dependent Variable: Kepuasan Kerja

TABEL 4.14**Hasil Perhitungan Uji F – Model 2****ANOVA^b**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	489.471	2	244.735	29.136	.000 ^a
	Residual	814.769	97	8.400		
	Total	1304.240	99			

a. Predictors: (Constant), Independensi, Aturan Etika

b. Dependent Variable: Profesionalisme

Pengujian Koefisien Determinasi (Uji R^2)**Model 1**

Koefisien determinasi (R^2) bertujuan untuk mengukur seberapa besar kemampuan variabel *dependen* (Kepuasan Kerja) terhadap variabel *independen* (Aturan Etika, Independensi, Profesionalisme). Dari hasil perhitungan regresi, menunjukkan bahwa koefisien determinasi (*adjusted R^2*) yang diperoleh sebesar 0,493. Hal ini berarti 49,3% kepuasan kerja internal auditor BPKP dipengaruhi oleh aturan etika, independensi dan profesionalisme.

TABEL 4.15
Koefisien Determinasi-Model 1

Model Summary ^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.713 ^a	.508	.493	1.933

a. Predictors: (Constant), Profesionalisme, Aturan Etika, Independensi

b. Dependent Variable: Kepuasan Kerja

Model 2

Hasil perhitungan regresi menunjukkan bahwa koefisien determinasi (*adjusted R²*) yang diperoleh sebesar 0,362. Hal ini berarti 36,2% profesionalisme internal auditor BPKP dipengaruhi oleh aturan etika dan independensi.

TABEL 4.16
Koefisien Determinasi-Model 2

Model Summary ^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.613 ^a	.375	.362	2.898

a. Predictors: (Constant), Independensi, Aturan Etika

b. Dependent Variable: Profesionalisme

Pengujian Hipotesis

Hipotesis 1

Hipotesis ini menyatakan bahwa penerapan aturan etika mempunyai pengaruh positif terhadap terbentuknya kepuasan kerja. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 4.8 bahwa nilai beta sebesar 0,210 dan nilai $p = 0,032$ ($p < 0,05$) dengan nilai $t = 2,171$ adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 1 dapat diterima.

Hipotesis 2

Hipotesis ini menyatakan bahwa independensi mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja internal auditor. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 4.8 bahwa nilai

beta sebesar 0,234 dan nilai $p=0,018$ ($p<0.05$) dengan nilai $t = 2,397$ adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 2 dapat diterima.

Hipotesis 3

Hipotesis ini menyatakan bahwa profesionalisme mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja internal auditor. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 4.8 bahwa nilai beta sebesar 0,392 dan nilai $p=0,000$ ($p<0.05$) dengan nilai $t = 4,332$ adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 3 dapat diterima.

Hipotesis 4

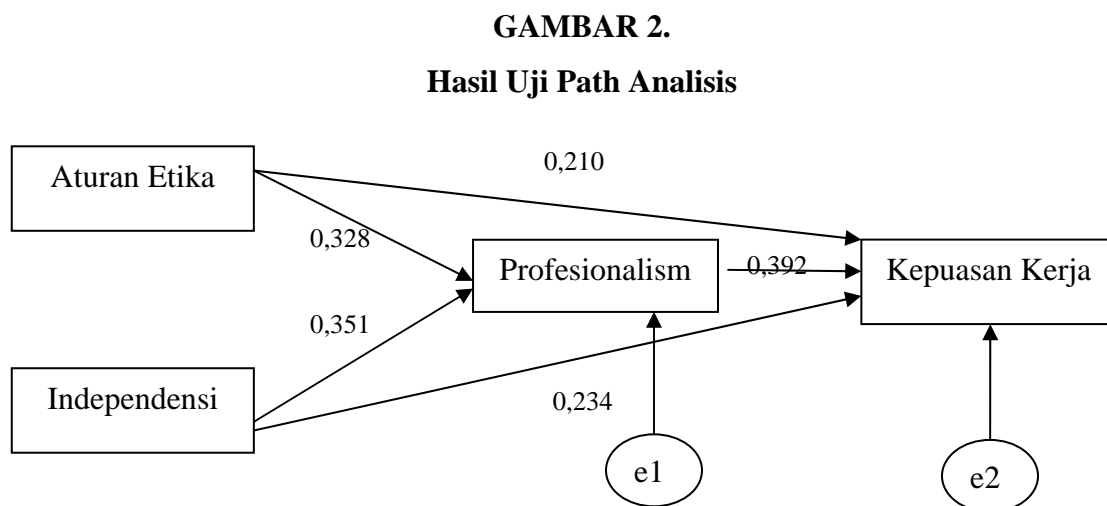
Hipotesis ini menyatakan bahwa aturan etika mempunyai pengaruh positif terhadap terbentuknya profesionalisme internal auditor. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 4.11 bahwa nilai beta sebesar 0,328 dan nilai $p=0,002$ ($p<0.05$) dengan nilai $t = 3,170$ adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 4 dapat diterima.

Hipotesis 5

Hipotesis ini menyatakan bahwa independensi internal auditor mempunyai pengaruh positif terhadap profesionalisme. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 4.11 bahwa nilai beta sebesar 0,351 dan nilai $p=0,001$ ($p<0.05$) dengan nilai $t = 3,390$ adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 5 dapat diterima.

Pengujian Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

Untuk menguji hipotesis 6 dan hipotesis 7 yang menjelaskan pengaruh masing-masing variabel baik pengaruh langsung maupun pengaruh tidak langsung dapat dijelaskan pada Tabel 4.17 sebagai berikut :



Pengaruh tidak langsung :

1. Aturan etika terhadap kepuasan kerja melalui profesionalisme = $0,328 \times 0,392 = 0,129$
2. Independensi terhadap kepuasan kerja melalui profesionalisme = $0,351 \times 0,392 = 0,138$

$$e1 = (1-0.375)^2 = 0,391$$

$$e2 = (1-0.508)^2 = 0,242$$

TABEL 4.17
Pengaruh Langsung dan Pengaruh Tidak Langsung

	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung	Pengaruh Total
PY1X1	0,328		0,328
PY2X2	0,351		0,351
PY2X1 Pengaruh tidak langsung (melalui Y1) Pengaruh langsung dan tidak langsung	0,210	0,129	0,339
PY2X2 Pengaruh tidak langsung (melalui Y1) Pengaruh langsung dan tidak langsung	0,234	0,138	0,372

Sumber : Hasil Penelitian 2011

Dari tabel 4.17 diketahui bahwa pengujian pengaruh langsung untuk koefisien jalur antara aturan etika terhadap profesionalisme adalah variabel aturan etika (X1) berpengaruh positif secara langsung terhadap profesionalisme (Y1) sebesar 32,8 %. Sedangkan pengujian pengaruh langsung untuk koefisien jalur antara independensi

terhadap profesionalisme adalah variabel independensi (X2) berpengaruh secara langsung terhadap profesionalisme (Y1).

Untuk pengujian pengaruh langsung koefisien jalur antara aturan etika terhadap kepuasan kerja adalah variabel aturan etika (X1) berpengaruh positif secara langsung terhadap kepuasan kerja (Y2) sebesar 21,0 %, sedangkan untuk pengujian koefisien jalur pengaruh tidak langsung variabel aturan etika (X1) melalui profesionalisme (Y1) pada kepuasan kerja (Y2) bernilai positif sebesar 12,9 %. Artinya pengaruh langsung lebih besar daripada pengaruh tidak langsung.

Untuk pengujian pengaruh langsung koefisien jalur antara independensi terhadap kepuasan kerja adalah variabel independensi (X2) berpengaruh positif secara langsung terhadap kepuasan kerja (Y2) sebesar 23,4 %, sedangkan untuk pengujian jalur pengaruh tidak langsung variabel aturan etika (X1) melalui profesionalisme (Y1) pada kepuasan kerja (Y2) bernilai positif sebesar 13,8 %. Artinya pengaruh langsung lebih besar daripada pengaruh tidak langsung.

KESIMPULAN, KETERBATASAN PENELITIAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini sebenarnya merupakan lanjutan penelitian-penelitian sebelumnya yang menyoroti pentingnya aturan etika dan independensi serta profesionalisme untuk mencapai kepuasan kerja yang optimal dari seorang internal auditor. Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian ini, pengujian model baik langsung maupun tidak langsung secara keseluruhan menunjukkan kesesuaian yang cukup baik (*poor-fit*) untuk menghasilkan konfirmasi atas hubungan kausalitas antar variabel. Dari tujuh hipotesis yang diajukan, semuanya diterima karena menunjukkan hasil uji hipotesis yang signifikan. Untuk menguji hipotesis digunakan teknik regresi linear berganda dengan memakai program statistik SPSS.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan maupun kelemahan yang mungkin dapat berpengaruh pada hasil penelitian. Adapun keterbatasan-keterbatasan dalam penelitian ini antara lain :

1. Sampel yang diambil dalam penelitian ini hanya satu instansi saja yaitu BPKP Wilayah Semarang. Sehingga kemungkinan penelitian ini akan menunjukkan hasil yang berbeda pada internal auditor di instansi lainnya.
2. Penelitian ini hanya menggunakan metode survey melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara, sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan pada data yang terkumpul melalui instrumen secara tertulis.
3. Berdasarkan hasil penelitian dengan pengujian model langsung dan tidak langsung, dapat disimpulkan bahwa pengaruh langsung lebih besar daripada pengaruh tidak langsung.

Saran

Dari keterbatasan penelitian yang telah diungkapkan maka dapat diberikan saran-saran, yaitu sebagai berikut :

1. Dari hasil penelitian ini diharapkan dapat mendorong dilakukannya penelitian-penelitian selanjutnya dengan menggunakan variabel-variabel lain yang belum dimasukkan dalam penelitian ini, misalnya budaya kerja, kinerja kerja dan komitmen organisasi serta tidak menggunakan profesionalisme sebagai variabel intervening.
2. Dengan keterbatasan dalam penelitian ini sebaiknya untuk penelitian-penelitian selanjutnya dapat menggunakan metode wawancara dalam mendapatkan data yang valid dan menggambarkan kondisi sesungguhnya.
3. Bagi penelitian selanjutnya adalah diharapkan dapat memperluas sampel yang diteliti, tidak hanya pada satu instansi saja tetapi juga melibatkan partisipasi internal auditor pada instansi lainnya.
4. Bagi pihak BPKP Wilayah Semarang, diharapkan dapat terus mengembangkan dan meningkatkan penerapan aturan etika, independensi dan profesionalisme yang ada agar pencapaian kepuasan kerja internal auditor dapat terus meningkat.

DAFTAR PUSTAKA

- Adams, M. B. (1994), "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No. 8, hal. 8-12.
- Amal, Ihsan, 2009. " Ditjen Pajak Akan Usut Dugaan Penggelapan Pajak IM3 ". *Tempo Interaktif*, <http://www.tempointeraktif.com>. Diakses tanggal 22 Januari 2011.
- Anni Ompu Sunggu. 2004. *Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasi Dalam Peningkatan Kinerja (studi Empiris pada Internal Auditor PLN Se-Indonesia)*. Tesis Program Pasca Sarjana Undip (tidak dipublikasikan)
- Arens dan Loebbecke, 1996. *Auditing*. Diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf. Jakarta. Salemba Empat.
- Bou-Raad, G. (2000), "Internal auditors and value-added approach: the new business regime", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15 No. 4, hal. 182-186.
- Dedi, Kusmayadi, 2009. "Kasus Enron Dan KAP Arthur Andersen". Rubric [Blog WordPress.com](http://BlogWordPress.com). Diakses tanggal 22 Januari 2011.
- Douglas, P.C., R.A. Davidson dan B.N. Schwartz (2001), "The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments", *Journal of Business Ethics*: 34(2) , hal. 101-121.
- Dyah Nirmala Arum Janie, 2005, Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Dalam Penampilan Akuntan Publik di Indonesia, *Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi Maksi UNDIP*, Vol. V, Januari.
- Evi Lestari dan Dwi Cahyono, 2003 "Komitmen Organisasi dan Kepuasan Kerja Sebagai Mediasi Hubungan Profesionalisme dengan Intensi Keluar" *Simposium Nasional Akuntansi VI Surabaya*.
- Firth M, 1980, Perception of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines, *The Accounting Review*, pp. 451-66, July.
- Ghozali, Imam.2001. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gunawan Cahyasumirat. 2006. *Pengaruh Profesionalisme Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kepuasan Kerja Internal Auditor, Dengan Kepuasan Kerja Sebagai*

- Variable Intervening (Studi empiris Pada Internal Auditor PT. BANK ABC)*. Tesis Program Pasca Sarjana Undip (tidak dipublikasikan).
- Hall, R, 1968. "Profesionalization and bureaucratation". *American Sociological Review* 33 : PP. 92-104.
- Hunt, S.D.; V.R. Wood dan L.B. Chonko (1989), "Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing", *Journal of Marketing*, Vol. 53 (July). Hal. 79-90.
- Jeffrey, C. dan N. Weatherholt (1996), "Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study Case of CPAs and Corporate Accountants", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, hal 8-36.
- Kalbers L.P. and Fogarty. 1995. "Professionalism and its Consequences : A Study Internal's Auditor". *A Journal Practice and Theory (Spring)* : 64-85.
- Kasidi. 2007. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor (Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur Di Jawa Tengah)*. Tesis Program Pasca Sarjana Undip (tidak dipublikasikan).
- Ludigdo, Unti, 1999, *Persepsi Akuntan dan Mahasiswa Terhadap Etika Bisnis*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi, UGM.
- Mas'ud, F. 2004. *Survival Diagnosis Organisasional*. Badan Penerbit Undip. Semarang
- Mulyadi, 2002. *Auditing*. Edisi 6. Penerbit Salemba Empat.
- Nur Barizah Abu Bakar, Abdul Rahim Abdul Rahman *et al*, 2005 factor Influencing Auditor Independence: *Malaysian Loan Officers Perceptions Manajerial Auditing Journal* Vol. 20, No. 8, pp.804-822.
- Pusdiklatwas, BPKP, 2008. "Kode Etik Dan Standar Audit". *Diklat Pembentukan Auditor Terampil*, Edisi Kelima, <http://www.bpkp.go.id>. Diakses tanggal 22 Januari 2011.
- Rahmawati. 1997. Hubungan Antara Profesionalisme Internal Auditor dengan Kinerja, Kepuasan Kerja, Komitmen dan Keinginan Untuk Pindah. Tesis Program Pasca Sarjana UGM (tidak dipublikasikan).
- Robbins, P. Stephen. 2003. *Organization Behaviour : Concept, Controversies, Application*. Seventh Edition. Prentice Hall Inc.
- Sasongko, Budi, 2010. "*Internal Audit dan Dilema Etika*". <http://www.theAkuntan.com>. Diakses tanggal 22 Januari 2011.

- Schroeder, R dan Indieke. 1977. Local cosmopolitan and bureaucratic perception in public accounting firms. *Accounting, Organization and Society* 2 : 39-46
- Schwartz, Felice. N. 1996. *Women in the Profession. Journal of Accountancy*. Februari. PP. 39-42.
- Shaub, M.K., D.W. Finn dan P. Munter (1993), "The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 5, hal. 145-170.
- Sumardi. 2001. *Pengaruh Pengalaman Terhadap Profesionalisme Serta Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja (Studi Empiris Auditor BPKP)*. Tesis Program Pasca Sarjana Undip (tidak dipublikasikan).
- Triandis, H.C. 1971. *Attitudes and Attitudes Change*. John Waley and Sons, Inc, New York.
- William, C. Boynton, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell, 2002. *Modern Auditing*. Edisi ketujuh jilid 1. Penerbit Erlangga.
- Windsor, C.A. dan N.M. Ashkanasy (1995), "The Effect Of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20. No.7/8, hal 701-720.