

**DETERMINASI PENGAMBILAN KEPUTUSAN ETIS  
AUDITOR INTERNAL  
(Studi Empiris pada BUMN dan BUMD di Magelang dan Temanggung)**

**Abdurrahman<sup>1</sup>**

**Nur Laila Yuliani<sup>2</sup>**

*Program Studi Akuntansi - Fakultas Ekonomi  
Universitas Muhammadiyah Magelang*

**ABSTRACT**

*Internal auditors play important roles in an organization concerning management, accounting, and operational functions. The multiple roles played by internal auditors include those as professionals and as members of organization in which they often bring internal auditors into auditing conflicts potential to generate ethics dilemma. This research aims to test empirically ethical decision-making processes done by internal auditors related to ethics orientation, professional commitment, job experience, and independency. The sample of this research was taken by the use of purposive sampling method. The number of the sample is 38 internal auditors of BUMN and BUMD in Magelang and Temanggung, who have done at least two auditings. The data analysis was conducted using descriptive statistic test, data quality test which consisted of validity test and reliability test. While, hypothesis test applied doubled linear regression, t test, and F test. The result of the analysis indicates that (1) ethics orientation, professional commitment, and independency partially had positive influence toward ethical decision making by internal auditors with significance level of ethics orientation 0,014, professional commitment 0,026, and independency 0,020 (2) ethics orientation, professional commitment, job experience, and independency simultaneously had positive influence with significance value 0,000 (3) there was not significant influence between job experience and ethical decision making by internal auditors.*

**Key words:** *internal auditors, ethics orientation, professional commitment, independency, and ethical decision making.*

## **A. Pendahuluan**

Intensitas pemerintah dalam memberantas korupsi menjadi paradigma baru yang harus didukung oleh setiap unsur penyelenggara pemerintahan. Hal itu merupakan cara pemerintah dalam usaha untuk memulihkan kepercayaan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan di daerah maupun pusat sehingga tercipta *good corporate governance*. Komitmen unsur-unsur penyelenggara pemerintahan menjadi salah satu aspek yang sangat penting dalam merealisasi harapan masyarakat terhadap aparatur negara yang bersih dan berwibawa. Oleh karena itu, unit kerja yang mempunyai tugas dalam bidang audit dituntut untuk

mampu menciptakan laporan audit yang berkualitas dan objektif. Peranan dan fungsi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pemeriksa keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat wilayah, maupun Satuan Pengawas Internal (SPI) pada masa orde baru masih belum optimal. Hal ini dikarenakan masih banyak kasus-kasus penyalahgunaan keuangan negara yang tidak diungkapkan secara transparan. Sementara itu, banyak anggota masyarakat mengetahui secara pasti penyalahgunaan keuangan negara.

Kode Etik Profesi Auditor Internal wajib menjadi acuan dasar setiap auditor dalam melaksanakan audit, termasuk Satuan Pengawas Internal (SPI) pada institusi Badan Usaha Milik Negara (BUMN) maupun Badan Usaha Milik Daerah (BUMD). Sebagaimana diketahui bahwa secara umum karyawan yang menjadi tenaga auditor internal pada institusi BUMN dan BUMD tidak hanya didasarkan pada tingkat keahlian, akan tetapi cenderung karena mutasi atau rotasi karyawan. Kondisi tersebut memberikan arti bahwa tingkat kemampuan auditor internal dalam memahami kode etik maupun unsur-unsur audit yang obyektif dan transparan masih kurang. Sebenarnya pemahaman terhadap kode etik maupun unsur-unsur dalam menghasilkan audit yang berkualitas dapat dipelajari. Namun demikian, mengingat jabatan auditor internal pada SPI secara umum didasarkan pada mutasi atau rotasi jabatan, besar kemungkinan orientasi etika, komitmen profesional, dan independensi auditor internal menjadi salah satu kendala dalam pelaksanaan audit.

Auditor internal seharusnya mampu membantu perusahaan dalam mencapai suatu sistem tata kelola yang baik (*good corporate governance*), namun pada kenyataannya bukan *good corporate governance* yang dicapai melainkan banyak BUMN dan BUMD yang selalu merugi serta kurang memberikan nilai tambah kepada masyarakat. Saat ini gencar diberitakan mengenai kasus-kasus korupsi yang terjadi pada badan-badan pemerintahan termasuk BUMN dan BUMD.

Secara umum BUMN dan BUMD di Indonesia adalah organisasi bisnis yang berorientasi untuk pasar lokal. Karena fungsinya sebagai *public service*, maka sebagian besar BUMN dan BUMD diperuntukkan bagi pasar lokal. Secara umum, kinerja BUMN dan BUMD kurang baik. Hal ini lebih disebabkan oleh beberapa hal, di antaranya adalah inefisiensi, kualitas SDM, modal, kelemahan manajemen, dan dominasi birokrasi. Diduga para auditor internal dari BUMN dan BUMD tidak bekerja sebagaimana mestinya sehingga keefektifan dan keefisienan perusahaan tidak dapat dicapai.

Auditor internal sering menghadapi situasi yang dilematis dalam menjalankan tugasnya. Selain harus patuh terhadap pimpinan tempat ia bekerja, auditor internal juga harus menghadapi tuntutan publik untuk memberikan laporan yang jujur

sesuai dengan etika profesi. Konflik audit muncul ketika auditor internal menjalankan aktivitas audit internal. Auditor internal sebagai pekerja di dalam organisasi yang diauditnya akan menjumpai masalah ketika harus melaporkan temuan-temuan yang mungkin tidak menguntungkan dalam penilaian kinerja manajemen atau objek audit yang dilakukannya. Konflik audit ini akan berkembang menjadi sebuah dilema etika ketika auditor diharuskan membuat keputusan yang bertentangan dengan independensi dan integritasnya dengan imbalan ekonomis yang mungkin terjadi atau tekanan di sisi lainnya (Windsor dan Askhanasy (1995) dalam Budi, 2004). Untuk itu, auditor dihadapkan kepada pilihan-pilihan keputusan yang terkait dengan hal-hal keputusan etis dan tidak etis. Konflik audit yang menjadi sebuah dilema etika tentu akan mempengaruhi pengambilan keputusan yang akan diambil oleh auditor internal. Proses pengambilan keputusan tersebut pasti akan berbeda antara auditor internal satu dengan yang lainnya. Pengambilan keputusan ini dipengaruhi oleh orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja, dan independensi masing-masing auditor internal tersebut. Auditor internal sebagai salah satu pembuat keputusan akan mempengaruhi kebijakan organisasi dalam mencapai suatu tujuan yang telah ditetapkan sehingga peran auditor internal menjadi sangat penting.

Berdasarkan indikator pengambilan keputusan etis yaitu orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja, dan independensi auditor internal khususnya auditor internal yang bekerja di BUMN dan BUMD, diharapkan keputusan etis dapat tercapai. Dengan adanya keputusan etis, maka para auditor internal tersebut dapat memberikan informasi yang dapat diandalkan yang diperlukan manajer dalam menjalankan tanggung jawab mereka secara efektif. Tujuan akhirnya adalah memberikan jasa yang bernilai tambah bagi manajemen perusahaan serta tidak kehilangan kepercayaan dari masyarakat.

## **Telaah Literatur**

### **1. Auditor Internal**

Menurut Mulyadi (2002) auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik tidaknya penjaagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi. Dalam definisi yang lain, Jusup (2001) menyatakan bahwa auditor internal adalah auditor yang bekerja pada suatu perusahaan dan oleh karenanya

berstatus sebagai pegawai pada perusahaan tersebut. Auditor internal bekerja di suatu perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen perusahaan (Arens dan Loebbeck, 2002). Auditor internal harus berada di luar fungsi lini suatu organisasi, tetapi tidak lepas dari hubungan bawahan dan atasan seperti lainnya. Auditor internal wajib memberikan informasi yang berharga bagi manajemen untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan operasi perusahaan.

## 2. Konflik Audit dan Dilema Etika

Konflik dalam sebuah audit akan berkembang pada saat auditor mengungkapkan informasi, tetapi informasi tersebut oleh klien tidak ingin dipublikasikan kepada umum. Menurut Windsor dan Askhanasy (1995) dalam Budi (2004), konflik ini akan menjadi sebuah dilema etika ketika auditor diharuskan membuat keputusan yang menyangkut independensi dan integritasnya dengan imbalan ekonomis yang mungkin terjadi di sisi lainnya. Dilema etika adalah situasi yang dihadapi seseorang di mana keputusan mengenai perilaku yang layak harus dibuat (Arens dan Loebbecke, 2002). Karena auditor seharusnya secara sosial juga bertanggung jawab kepada masyarakat dan profesinya daripada mengutamakan kepentingan pribadi atau kepentingan ekonomis semata, seringkali auditor dihadapkan kepada masalah dilema etika dalam pengambilan keputusannya.

## 3. Pengambilan Keputusan Etis

Keputusan etis (*ethical decision*) adalah sebuah keputusan yang baik secara legal maupun moral yang dapat diterima oleh masyarakat luas (Trevino, 1986 dan Jones, 1991). Beberapa *review* tentang penelitian etika (Ford dan Richardson, 1994; Louwers, Ponemon dan Radtke, 1997; Loe *et.al.*, 2000; Paolillo dan Vitell, 2002) mengungkapkan beberapa penelitian empirik tentang pengambilan keputusan etis. Mereka menyatakan bahwa beberapa faktor penting dalam pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan dan faktor-faktor yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan masing-masing individu.

Trevino (1986) menyusun sebuah model pengambilan keputusan etis dengan menyatakan bahwa keputusan etis adalah sebuah interaksi antara faktor individu dengan faktor situasional (*person-situation interactionist model*). Dia menyatakan bahwa pengambilan keputusan etis seseorang akan sangat tergantung kepada faktor-faktor individu (*individual moderators*) seperti *ego strength*, *field dependence*, and *locus of control* dan faktor situasional seperti *immediate job context*, *organizational culture*, and *characteristics of the work*. Model tersebut menjelaskan bahwa ketika

seseorang dihadapkan pada sebuah dilema etika, maka individu tersebut akan mempertimbangkannya secara kognitif dalam benaknya. Pembentukan pemahaman tentang *moral issue* akan tergantung kepada faktor individual (orientasi etika, komitmen kepada profesi, pengalaman kerja dan independensi).

#### **4. Orientasi Etika**

Orientasi etika dioperasionalkan sebagai kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai etika dalam suatu kejadian (Forsyth, 1992). Orientasi etika menunjukkan pandangan yang diadopsi oleh masing-masing individu ketika menghadapi situasi masalah yang membutuhkan pemecahan dan penyelesaian etika atau dilema etika.

#### **5. Komitmen Profesional**

Komitmen profesional mengacu pada kekuatan identifikasi individual dengan profesi. Mowday dan McDade (1979) mengatakan bahwa individu dengan komitmen profesional yang tinggi bercirikan memiliki kepercayaan dan penerimaan yang tinggi dalam tujuan profesi, berkeinginan untuk berusaha sekuatnya atas nama profesi dan berkeinginan yang kuat untuk mempertahankan keanggotaannya dalam profesi. Secara khusus, komitmen profesi yang tinggi seharusnya mendorong auditor ke perilaku yang sesuai dengan kepentingan publik dan menjauh dari perilaku yang membahayakan profesi (Aranya dan Ferris, 1984). Menurut Lord dan DeZoort (2001), auditor dengan komitmen profesi yang tinggi akan berperilaku selaras dengan kepentingan publik dan tidak akan merusak profesionalismenya. Sebaliknya, auditor dengan komitmen profesi yang rendah akan berpotensi untuk berperilaku disfungsi (misalnya mengutamakan kepentingan klien).

#### **6. Pengalaman Kerja Auditor Internal**

Purnamasari (2005), memberikan kesimpulan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal di antaranya; a) mendeteksi kesalahan, b) memahami kesalahan dan c) mencari penyebab munculnya kesalahan. Keunggulan tersebut bermanfaat pada saat pengambilan keputusan. Berbagai macam pengalaman yang dimiliki individu akan mempengaruhi pelaksanaan suatu tugas. Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin trampil melakukan

pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Puspaningsih, 2004).

## 7. Independensi

Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor saat merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi, 2002). Standar Profesi Audit Internal (SPAI, 2004) mengatur independensi auditor internal pada Standar Atribut 1100 yang menyatakan: "Fungsi audit internal harus independen dan auditor internal harus objektif dalam melaksanakan pekerjaannya". Objektivitas adalah sikap mental yang tidak memihak yang memungkinkan auditor internal melaksanakan tugas sedemikian rupa sehingga mereka memiliki keyakinan yang jujur dalam hasil kerja mereka, tanpa kompromi dan mementingkan kualitas.

## 8. Pengembangan Hipotesis Penelitian

### a. Pengaruh Orientasi Etika Auditor Internal terhadap Pengambilan Keputusan Etis

Kategori orientasi etika yang dibangun oleh Forsyth (1992) menyatakan bahwa manusia terdiri dari dua konsep yaitu **idealisme versus pragmatisme** dan **relativisme versus nonrelativisme** yang ortogonal dan bersama-sama menjadi sebuah ukuran dari orientasi etika individu. Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) melakukan penelitian tentang persepsi etis dan nilai-nilai individu terhadap anggota *Institute of Internal Auditor*. Mereka menyatakan bahwa orientasi etika auditor internal mempunyai hubungan positif dengan perilaku pengambilan keputusan etis. Auditor internal dengan skor idealisme yang tinggi akan cenderung membuat keputusan yang secara absolut lebih bermoral (*favor moral absolute*) dan sebaliknya. Penelitian yang dilakukan oleh Budi (2004) menyimpulkan bahwa orientasi etika auditor mempunyai pengaruh yang positif terhadap komitmen profesi dan kemudian secara bersama-sama keduanya mempunyai hubungan positif dengan pengambilan keputusan etis auditor internal dalam situasi dilema etika.

**H<sub>1</sub>: Orientasi Etika Auditor Internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis.**

b. Pengaruh Komitmen Profesional terhadap Pengambilan Keputusan Etis

Hasil penelitian Budi (2004) menunjukkan bahwa komitmen profesional secara individu maupun simultan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pengambilan keputusan etis auditor internal dalam situasi dilema etika. Khomsiyah dan Indriantoro (1998) mengungkapkan juga bahwa komitmen profesional mempengaruhi sensitivitas etika auditor pemerintah yang menjadi sampel penelitiannya.

**H<sub>2</sub>: Komitmen Profesional Auditor Internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis.**

c. Pengaruh Pengalaman terhadap Pengambilan Keputusan Etis

Auditor Internal dengan lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Haynes *et al.* (1998) menemukan bahwa pengalaman audit yang dipunyai auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil. Lebih jauh hasil riset Kolodner (1983) dalam Herliansyah dan Ilyas (2006) menunjukkan bagaimana pengalaman dapat digunakan untuk meningkatkan kinerja pengambilan keputusan.

Kidwell, Stevens dan Bethke (1987) dalam Budi (2004) melakukan penelitian tentang perilaku manajer dalam menghadapi situasi dilema etika, hasil penelitiannya adalah bahwa manajer dengan pengalaman kerja yang lebih lama mempunyai hubungan yang positif dengan pengambilan keputusan etis. Hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian Larkin (2000) dalam Budi (2004) dengan penelitian yang melibatkan internal auditor di lembaga keuangan dan menyatakan bahwa internal auditor yang berpengalaman cenderung lebih konservatif dalam menghadapi situasi dilema etika.

**H<sub>3</sub>: Pengalaman Auditor Internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis.**

d. Pengaruh Independensi terhadap Pengambilan Keputusan Etis

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi auditor. Menurut Junaidi (2004) kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang. Agar menjadi independen, auditor harus jujur secara intelektual. Untuk diakui pihak lain sebagai orang yang independen, auditor harus bebas dari kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, baik itu manajemen perusahaan maupun pemilik

perusahaan. Auditor harus berani mengungkap kesalahan atau penyelewengan yang dilakukan oleh kliennya. Dengan kata lain, auditor harus bertindak secara independen sehingga keputusan yang diambil objektif dan dapat dipertanggungjawabkan.

**H<sub>4</sub>: Independensi Auditor Internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis.**

e. Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Pengalaman Kerja dan Independensi terhadap Pengambilan Keputusan Etis.

Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) melakukan penelitian tentang persepsi etis dan nilai-nilai individu terhadap anggota *Institute of Internal Auditor*. Mereka menyatakan bahwa orientasi etika auditor internal mempunyai hubungan positif dengan perilaku pengambilan keputusan etis. Auditor internal dengan skor idealisme yang tinggi akan cenderung membuat keputusan yang secara absolut lebih bermoral (*favor moral absolute*) dan sebaliknya. 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 perilakunya lebih mengarah kepada ketaatan terhadap aturan dibandingkan dengan akuntan dengan komitmen profesional yang rendah.

Auditor Internal dengan lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Haynes *et al.* (1998) menemukan bahwa pengalaman audit yang dipunyai auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil.

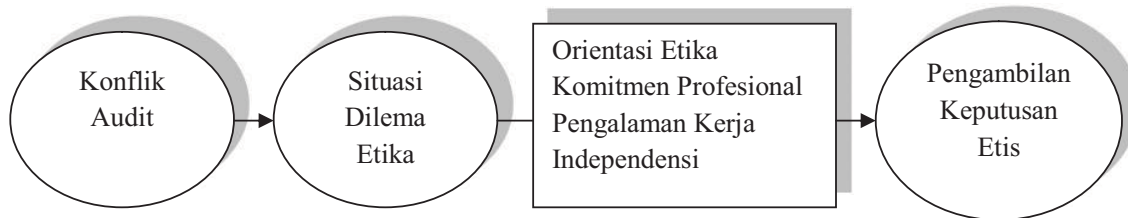
Auditor harus bertindak secara independen sehingga keputusan yang diambil objektif dan dapat dipertanggungjawabkan. Menurut Junaidi (2004) kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang.

**H<sub>5</sub>: Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Pengalaman Kerja dan Independensi Auditor Internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis.**



f. Model Penelitian

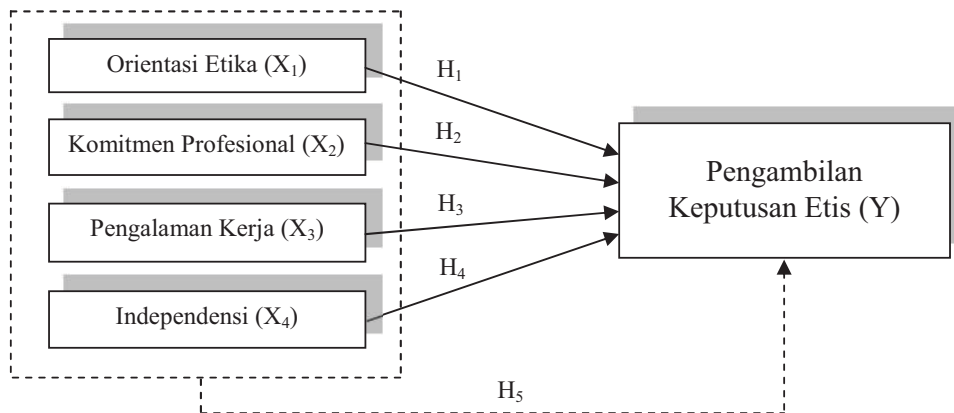
Proses pengambilan keputusan etis dalam situasi dilema etika yang dialami oleh auditor internal dapat dilihat pada gambar 1.



**Gambar 1**  
**Model Konseptual**

Sumber : Trevino (1986)

Konflik audit kemungkinan akan berkembang menjadi sebuah dilema etika ketika auditor internal diharuskan melakukan pilihan-pilihan pengambilan keputusan etis dan tidak etis. Dalam proses tersebut faktor-faktor penting yang mempengaruhi pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan dan variabel-variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan masing-masing individu, yaitu orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja dan independensi. Kerangka pikir penelitian ini dapat digambarkan dalam model skema sebagai berikut:



**Gambar 2**  
**Model Penelitian**

## B. Metoda Penelitian

Subjek yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah para auditor internal yang bekerja di BUMN dan BUMD di Kota Magelang, Kabupaten Magelang dan Kabupaten Temanggung. Populasi dalam penelitian ini adalah 38 orang auditor internal yang bekerja di BUMN dan BUMD di Magelang dan Temanggung. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling*, yaitu mengambil sampel auditor internal yang pernah melakukan audit internal minimal 2 kali, dengan harapan auditor internal telah mengaplikasikan pengetahuannya di bidang audit internal dalam praktik. Partisipan diberikan kuesioner secara langsung. Sampel yang dianalisis berjumlah 32 orang.

### 1. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

#### a. Orientasi Etika

Orientasi etika (*ethical orientation* atau *ethical ideology*) berarti mengenai konsep diri dan perilaku pribadi yang berhubungan dengan individu dalam diri seseorang (Budi, 2004). Cohen *et al.* (1995) menyatakan bahwa setiap orientasi etika individu, pertama-tama ditentukan oleh kebutuhannya. Kebutuhan tersebut berinteraksi dengan pengalaman pribadi dan sistem nilai individu yang akan menentukan harapan atau tujuan dalam setiap perilakunya sehingga pada akhirnya individu tersebut menentukan tindakan apa yang akan diambilnya. Instrumen dibuat berdasarkan teori dan penelitian Budi (2004) yang diukur dengan menggunakan lima *point* skala *Likert* dari Sangat Tidak Setuju sampai dengan Sangat Setuju.

#### b. Komitmen Profesional

Komitmen profesional diartikan sebagai intensitas identifikasi dan keterlibatan individu dengan profesinya. Identifikasi ini membutuhkan beberapa tingkat kesepakatan antara individu dengan tujuan dan nilai-nilai yang ada dalam profesi termasuk nilai moral dan etika. Instrumen dibuat berdasarkan teori dan penelitian Budi (2004) yang diukur dengan menggunakan lima *point* skala *Likert* dari Sangat Tidak Setuju sampai dengan Sangat Setuju.

#### c. Pengalaman Kerja

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun nonformal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Suatu pembelajaran juga

mencakup perubahan yang relatif tepat dari perilaku yang diakibatkan pengalaman, pemahaman dan praktik. (Knoers dan Haditono, 1999). Instrumen dibuat berdasarkan teori dan penelitian Budi (2004) yang diukur dengan menggunakan lima *point* skala *Likert* dari Sangat Tidak Setuju sampai dengan Sangat Setuju.

#### d. Independensi

Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif, tidak memihak dalam diri auditor saat merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi, 2002). Komponen yang digunakan dalam penelitian ini meliputi hubungan kedinasan, profesi, atau pribadi, pemberian hadiah oleh klien, hubungan kerja dengan auditan. Instrumen dibuat berdasarkan buku Sawyer dan Scheiner yang diukur dengan menggunakan lima *point* skala *Likert* dari Sangat Tidak Setuju sampai dengan Sangat Setuju.

#### e. Pengambilan Keputusan Etis

Trevino (1986) dan Jones (1991) mengartikan keputusan etis sebagai sebuah keputusan yang baik secara legal maupun moral dapat diterima oleh masyarakat luas. Instrumen dibuat berdasarkan teori dan penelitian Budi (2004) yang diukur dengan menggunakan lima *point* skala *Likert* dari Sangat Tidak Setuju sampai dengan Sangat Setuju.

## 2. Metoda Analisis Data

Metoda analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah pertama, statistik deskriptif untuk memberikan gambaran secara terperinci atau kejelasan tentang identitas responden. Kedua, uji kualitas data (uji validitas dan uji reliabilitas). Ketiga, untuk mengetahui pengaruh dari variabel-variabel independen digunakan analisis regresi linier berganda.

### Analisis Data

#### Hasil Survei

Kuesioner disebarkan kepada auditor internal BUMN dan BUMD di Magelang dan Temanggung dengan jumlah kuesioner 38 eksemplar. Kuesioner yang kembali sebanyak 33 eksemplar, dari kuesioner yang kembali 1 eksemplar tidak digunakan dalam penelitian karena pengisian tidak lengkap. sehingga tingkat pengembalian

kuesioner yang dapat digunakan untuk penelitian adalah 32 eksemplar atau 84 %. Pengalaman kerja responden adalah lebih dari 10 tahun sebesar 68,75%, antara 5 sampai 10 tahun 9,37%, dan kurang dari 5 tahun 21,88%, sedangkan untuk jenis kelamin Pria 68,75% dan wanita 31,25%, serta bidang pendidikan lebih ke non akuntansi 71,87% dari pada akuntansi 28,13%.

**Tabel 1**  
**Statistik Deskriptif Variabel Penelitian**

|                             | N  | Min   | Max   | Mean    | Std.Dev  |
|-----------------------------|----|-------|-------|---------|----------|
| Orientasi Etika             | 32 | 3,500 | 5,000 | 4,39578 | 0,493252 |
| Komitmen Profesional        | 32 | 3,833 | 5,000 | 4,45825 | 0,416841 |
| Pengalaman Kerja            | 32 | 4,000 | 5,000 | 4,46356 | 0,392002 |
| Independensi                | 32 | 3,375 | 5,000 | 4,42578 | 0,436328 |
| Pengambilan Keputusan Etis  | 32 | 3,833 | 5,000 | 4,52084 | 0,427034 |
| Valid N ( <i>listwise</i> ) | 32 |       |       |         |          |

Sumber: Data primer yang diolah, 2009

Berdasarkan perolehan nilai mean, keseluruhan jawaban responden menganggap positif pengambilan keputusan etis. Hal ini menunjukkan pentingnya pengambilan keputusan etis auditor internal terutama pada saat dilema etika.

#### Uji Validitas dan Reliabilitas

Hasil uji validitas dan reliabilitas menunjukkan bahwa nilai *pearson correlation* signifikan  $< 0,05$  dan *Cronbach Alpha*  $> 0.6$  sehingga instrument dinyatakan valid dan reliabel

#### Analisis Regresi Linier Berganda

Hasil pengujian hipotesis dengan regresi berganda terdapat pada tabel 2

**Tabel 2**  
**Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Pengalaman Kerja dan Independensi terhadap Pengambilan Keputusan Etis Auditor Internal**

| Model        | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t     | Sig. |
|--------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
|              | B                           | Std. Error | Beta                      |       |      |
| 1 (Constant) | .118                        | .743       |                           | .158  | .875 |
| ORE          | .313                        | .120       | .362                      | 2.616 | .014 |
| KMP          | .340                        | .144       | .332                      | 2.355 | .026 |
| PKR          | .015                        | .149       | .013                      | .098  | .922 |
| IDP          | .327                        | .132       | .334                      | 2.481 | .020 |

Sumber: Data primer yang diolah, 2009

Berdasarkan hasil pengujian pada tabel 2 diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 0,118 + 0,313X_1 + 0,340X_2 + 0,015X_3 + 0,327X_4$$

Besarnya koefisien orientasi etika sebesar 0,313, komitmen profesional 0,340, pengalaman kerja 0,015, dan independensi 0,327. Hal ini menunjukkan bahwa orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja, dan independensi mempunyai pengaruh positif terhadap pengambilan keputusan etis auditor internal; atau dapat dikatakan jika orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja, dan independensi auditor internal meningkat, hal itu dapat berpengaruh positif terhadap pengambilan keputusan etis auditor internal sebesar 0,313, 0,340, 0,015, dan 0,327 dengan anggapan variabel-variabel lain konstan.

Pengujian secara parsial (uji t) digunakan untuk mengetahui apakah masing-masing variabel independen secara parsial mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen. Proses pengujian ini dilakukan dengan cara melihat nilai signifikansi (*p-value*) masing-masing variabel independen dengan menggunakan tingkat kepercayaan 5%. Pada tabel 2 dapat dilihat bahwa variabel orientasi etika, komitmen profesional dan independensi mempunyai nilai signifikansi (*p-value*) < 0,05. Berdasarkan hasil uji tersebut dapat disimpulkan bahwa  $H_1$ ,  $H_2$ , dan  $H_4$  yang diajukan didukung. Sedangkan pada variabel pengalaman kerja mempunyai nilai signifikansi (*p-value*) > 0,05. Maka  $H_3$  yang diajukan tidak didukung.

## Uji F

Uji F dipakai untuk melihat pengaruh variabel-variabel independen secara keseluruhan terhadap variabel dependen. Berdasarkan tabel 3 didapat nilai signifikansi (*p-value*) 0,000. Hasil tersebut menunjukkan bahwa nilai *p-value* < 0,05. Dengan demikian,  $H_5$  yang diajukan didukung

**Tabel 3**  
**Uji F Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Pengalaman Kerja dan Independensi terhadap Pengambilan Keputusan Etis Auditor Internal**

| Model |            | Sum of Squares | df | Mean Square | F      | Sig.              |
|-------|------------|----------------|----|-------------|--------|-------------------|
| 1     | Regression | 3.456          | 4  | .864        | 10.622 | .000 <sup>a</sup> |
|       | Residual   | 2.197          | 27 | .081        |        |                   |
|       | Total      | 5.653          | 31 |             |        |                   |

Sumber: Data primer yang diolah 2008

## Pembahasan

Orientasi etika auditor internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis. Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) serta penelitian Budi (2004). Auditor dengan skor idealisme yang tinggi akan cenderung membuat keputusan yang secara absolut lebih bermoral (*favor moral absolute*) dan sebaliknya. Dalam kaitan dengan ini auditor internal yang bekerja pada BUMN dan BUMD, apabila mempunyai idealisme yang tinggi, akan selalu bekerja dengan cermat dan profesional. Hal ini berarti auditor internal dengan orientasi etika yang ideal akan berperilaku lebih etis dalam menghadapi dilema etika ketika mengambil keputusan.

Komitmen profesional auditor internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Budi (2004). Auditor internal BUMN dan BUMD dengan komitmen profesi yang tinggi akan berperilaku selaras dengan kepentingan publik dan tidak akan merusak profesionalismenya. Sebaliknya, auditor internal dengan komitmen profesi yang rendah akan berpotensi untuk berperilaku disfungsional (misalnya mengutamakan kepentingan pribadi). Dengan demikian auditor internal BUMN dan BUMD dengan komitmen profesi yang kuat dan taat pada standar profesi akan menghindari perilaku yang tidak etis.

Pengalaman kerja auditor internal tidak mempunyai pengaruh terhadap Pengambilan Keputusan Etis. Pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja. Semakin sering seseorang melakukan pekerjaan yang sama, semakin terampil dan semakin cepat dia menyelesaikan pekerjaan tersebut. Semakin banyak macam pekerjaan yang dilakukan seseorang, pengalaman kerjanya semakin kaya dan luas serta memungkinkan peningkatan kinerja (Simanjutak, 2005). Auditor internal dengan pengalaman kerja yang lama memang lebih cepat dalam menyelesaikan tugas, namun pada kenyataannya pengalaman kerja ini tidaklah cukup berperan dalam menghasilkan sebuah keputusan etis. Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian Budi (2004) bahwa ternyata pengalaman kerja seorang auditor tidak bisa menjadi patokan dalam pengambilan keputusan etis.

Independensi auditor internal berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis. Hasil penelitian ini sesuai teori yang dipaparkan oleh mulyadi bahwa auditor harus berani mengungkap kesalahan atau penyelewengan yang dilakukan oleh kliennya.. Dengan kata lain, auditor harus bertindak secara independen sehingga keputusan yang diambil objektif dan dapat dipertanggungjawabkan. Auditor Internal pada BUMN dan BUMD yang memiliki integritas tinggi akan bersikap jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk

membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang handal. Selain itu, auditor internal yang meningkatkan objektivitasnya dengan menjunjung tinggi sikap netral atau ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memroses data atau informasi audit berdampak positif terhadap kualitas hasil audit internal. Auditor internal dituntut untuk membuat penilaian atas situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam pengambilan keputusan. Independensi auditor internal pada BUMN dan BUMD yang tinggi tersebut dapat memicu pencapaian hasil audit internal yang berkualitas. Hasil ini konsisten dengan penelitiannya Junaidi (2004).

Orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja, dan independensi auditor internal secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap Pengambilan Keputusan Etis. Melalui orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja dan independensi auditor internal tersebut, auditor internal pada BUMN dan BUMD dapat mengungkapkan penyelewengan pada instansi tempat mereka bekerja. Pengambilan keputusan etis auditor internal berdasarkan orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja dan independensi yang baik dapat memberikan hasil audit yang berkualitas sehingga dapat memberikan nilai tambah bagi organisasi dengan mengidentifikasi perbaikan operasi atau rekomendasi untuk pengelolaan organisasi di masa yang akan datang dari temuan-temuan selama proses audit.

## **Simpulan**

Orientasi etika, komitmen profesional dan independensi auditor internal berpengaruh positif terhadap pengambilan keputusan etis, sedangkan pengalaman kerja auditor internal tidak berpengaruh terhadap pengambilan keputusan etis auditor internal. Hasil secara simultan menunjukkan bahwa orientasi etika, komitmen profesional, pengalaman kerja dan independensi mempunyai pengaruh positif terhadap pengambilan keputusan etis. Berdasarkan hasil secara simultan, ternyata variabel pengalaman kerja dan variabel independen lain mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pengambilan keputusan etis. Ini berarti bila auditor hanya memiliki pengalaman kerja saja maka belum tentu dapat mengambil keputusan etis, namun apabila auditor yang berpengalaman dan mempunyai orientasi etika, komitmen profesional serta independensi maka dapat disimpulkan bahwa dalam pengambilan keputusan, auditor tersebut akan cenderung mengambil keputusan etis.

### **Keterbatasan Penelitian**

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah objek penelitian hanya pada BUMN dan BUMD di Magelang dan Temanggung sehingga hasilnya belum dapat digeneralisasikan.

### **Saran**

Berdasarkan keterbatasan tersebut, maka saran untuk penelitian selanjutnya adalah:

- a. Memperluas objek penelitian dan wilayah penelitian sehingga dapat menyempurnakan penelitian ini dan penelitian sebelumnya.
- b. Menambah variable-variabel lain yang mungkin berpengaruh terhadap pengambilan keputusan etis, seperti integritas, kemampuan pengendalian diri, dan profesionalisme.
- c. Mengkombinasikan teknik pengumpulan data yaitu kuesioner dan metoda wawancara.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Aranya, N. dan Feris K. 1984. A Reexamination of Accountants' Organizational-Professional Conflict. *The Accounting Review*, 60, 1-15.
- Arens dan Loebbecke. 2002. *Auditing Pendekatan Terpadu*. Buku 1. Jakarta: Salemba Empat.
- Budi, Sasongko. 2004. Internal Auditor dan Dilema Etika. Diakses dari <http://www.theAkuntan.com> pada tanggal 15 Februari 2009.
- Cohen, J.R., L.W. Pant dan D.J. Sharp. 1995. An Exploratory Examination of Internal Differences in Auditors' Ethical Perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 7, hal. 37-64.
- Forsyth, D.R. 1992. Judging the Morality of Business Practices: The Influence of Personal Moral Philosophies. *Journal of Business Ethics* 11, hal. 461-470.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Haynes, *at al.* 1998. The Relationship Between Client Advocacy and Audit Experience: An Exploratory Analysis. *The Accounting Review*, Vol. 17, No. 2, hal.



87-104.

Herliansyah, Yudhi dan Meifida Ilyas. 2006. Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan Dalam Auditor Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi IX*.

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.

Jones, T.M.1991. Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue Contingent Model. *Academy of Management Review*, Vol. 16 No. 2, hal. 366-395.

Junaidi. 2004. Expectation Gap & Kualitas Audit. *KAJIAN BISNIS*, Volume 13, Nomor 3. Hlm. 428-437.

Jusup, Al. Haryono. 2001. *Auditing*. Yogyakarta: Bagian Penerbit Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.

Khomsiyah dan Nur Indriantoro. 1998. Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Akuntan Publik Pemerintah di DKI Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol 1 (1) Jan: 13-28.

Knoers dan Haditono. 1999. Psikologi Perkembangan: *Pengantar dalam Berbagai Bagianannya*, Cetakan ke-12. Yogyakarta: Gajah Mada University Press.

Lord, Alan T. dan F. Todd DeZoort. 2001. The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 26. 215-235.

Mowday, Richard T. dan Thomas W. McDade. 1979. Linking Behavioral and Attitudinal Commitment: A Longitudinal Analysis of Job Choice and Job Attitudes. *Academy of Management Proceedings*, hal. 84-88.

Mulyadi. 2002. *Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.

Purnamasari, Dian Indri. 2005. Pengaruh Pengalaman Kerja terhadap Hubungan Partisipasi dengan Efektifitas Sistem Informasi. *Jurnal Riset Akuntansi Keuangan*.

Puspaningsih, Abriyani. 2004. Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Manajer Perusahaan Manufaktur. *J A A I*.

- Sawyer, Lawrence B. Dittenhofer, Mortimer A & Scheiner, James H. 2005. *Sawyer's Internal Auditing-Audit Internal Sawyer*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.
- Trevino, L.K. 1986. Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*, Vol. 11. No. 3, hal. 601-617.
- Ziegenfuss, D.E. dan A. Singhapakdi. 1994. Professional Values and Ethical Perceptions of Internal Auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No. 1, hal. 34-44.