

LOCUS OF CONTROL DAN PENGALAMAN KERJA TERHADAP INDEPENDENSI

K. Soetanto Warsoko

Fakultas Ekonomi, Universitas Wijaya Kusuma Surabaya

Abstract

Independency is important ethical behavior of public accountant. Auditors' behavior is observed to determine independency because auditor is profession which needs public trust. In order to make ethical behavior or to change unethical behavior, the first thing should know is the factors that affect behavior and how strong their effect. Previous researches showed that individual factors have been found to have significant impacts on ethical behavior, especially independency. The objective of this study was to determine whether the individual difference factors of locus of control and job experience affect the independency. The research method used in this study was survey with questionnaire. Data collected with snowballing method and directly to respondents. T-test was used to test the hypothesis. The result showed that auditors with internal locus of control were found to behave more independent than those with external locus of control. There were no significant differences between auditors with difference job experience.

Keywords: independensi, faktor individual, locus of control, pengalaman kerja.

Abstrak

Independensi adalah perilaku etis yang penting untuk seorang akuntan publik. Perilaku para auditor diamati untuk menentukan independensi karena auditor adalah profesi yang membutuhkan kepercayaan publik. Dalam tujuan untuk menciptakan perilaku etis atau untuk merubah perilaku tidak etis, hal pertama yang harus diketahui adalah faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku dan seberapa kuat pengaruhnya. Penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa faktor-faktor individual memiliki dampak signifikan terhadap perilaku etis, terutama independensi. Tujuan dari studi ini adalah untuk menentukan apakah faktor-faktor perbedaan individual dari *locus of control* dan pengalaman kerja mempengaruhi independensi. Metode penelitian yang digunakan dalam studi ini adalah survei dengan kuesioner. Data dikumpulkan dengan metode bola salju (*snowballing method*) dan secara langsung pada responden. Uji T digunakan untuk menguji hipotesis. Hasilnya menunjukkan bahwa para auditor dengan *locus of control* internal ditemukan berperilaku lebih independen dibandingkan mereka dengan *locus of control* eksternal. Tidak ada perbedaan signifikan antara para auditor dengan pengalaman kerja yang berbeda.

Kata kunci: independensi, faktor individual, *locus of control*, pengalaman kerja.

1. Latar Belakang

Dalam perkembangan kegiatan bisnis peran kaum profesional semakin meningkat. Kaum profesional melakukan aktivitas jasa profesi sesuai bidangnya masing-masing. Akuntan publik memberikan jasa pemeriksaan akuntan untuk membantu pihak manajemen dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan perusahaan disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, sehingga para pemakai laporan keuangan akan menafsirkan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan disusun sesuai dengan standar akuntansi keuangan. Melalui profesi akuntan publik inilah pihak diluar perusahaan dapat memperoleh informasi yang andal dari manajemen perusahaan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan- keputusan yang diambil oleh mereka. Profesi ini merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Dari profesi akuntan publik inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas-tidak memihak siapapun (*Independent*) seperti yang dinyatakan oleh IAI, Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2001) bagian standar auditing, yaitu: "Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor."

Independensi merupakan bagian penting dari profesi akuntan publik. Independen merupakan sikap yang tidak memihak kepentingan siapapun. Antle (1984) dalam Tumewu (2003) mendefinisikan independen sebagai suatu hubungan antara akuntan dan kliennya yang mempunyai sifat sedemikian rupa sehingga temuan dan laporan yang diberikan auditor hanya dipengaruhi oleh bukti-bukti yang ditemukan dan dikumpulkan sesuai aturan dan prinsip-prinsip profesionalnya. Oleh karena itu akuntan publik harus memiliki integritas dan objektivitas. Akuntan publik juga harus menghindari keadaan yang akan menyebabkan hilangnya kepercayaan masyarakat terhadap independensi profesi akuntan publik. Sikap ini dijadikan dasar agar akuntan publik dapat memberikan opini yang objektif. Adanya kepercayaan masyarakat terhadap independensi akuntan publik sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang mengganggu sikap mental independen auditor adalah:

- a) Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasa tersebut.
- b) Sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
- c) Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.

Berdasarkan pernyataan tersebut auditor menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen, menjadikan independensi seorang akuntan publik saat ini masih diragukan. Analisis terhadap sikap etis dalam profesi akuntan menunjukkan bahwa akuntan merasa memiliki kesempatan untuk melakukan tindakan tidak etis akibat adanya tekanan dari perusahaan sebagai kliennya (Mints, 1995). Salah satu contoh kasus Enron yang merupakan klien dari KAP Andersen, dimana KAP Andersen yang memberikan jasa

akuntansi dan audit kepada Enron, menjadikan KAP Andersen dalam membuat laporan audit mengalami kesulitan dalam mempertahankan sikap independen. Hal ini bisa terjadi karena KAP Andersen tidak mau kehilangan kepercayaan. Karena KAP Andersen yang memberikan jasa akuntansi kepada Enron sehingga pada saat pengauditan KAP Andersen akan memberikan opini wajar tanpa pengecualian. Kami membahas masalah ini dengan membandingkan *stock returns* harian sampel dari klien audit Andersen dengan kontrol sampel dari klien audit *big five* non-Andersen selama bulan Oktober 2001 sampai Januari 2002. Empat bulan ini dikarakteristikan sebagai *events* yang secara negatif berpengaruh terhadap reputasi Andersen seperti kebangkrutan Enron dan tersebarnya dokumen-dokumen Enron oleh pegawai Andersen. Hasil Empirisnya tidak jelas. Hasil *univariate* dan *regression* mengindikasikan bahwa *event* satu hari *abnormal returns* dan dua hari *abnormal returns* secara umum tidak beda signifikan dari nol baik klien audit Andersen maupun Andersen.

Seiring dengan munculnya kesadaran tentang urgensi moral dan kesadaran etis akuntan, maka penelitian akademis tentang perilaku etis dalam akuntansi dan faktor-faktor yang mempengaruhinya mulai diperlukan (Louwers *et al.*, 1997). Secara umum ada dua kategori faktor yang berpengaruh terhadap perilaku keputusan etis individual, yaitu faktor individual dan faktor situasional (Mischel, 1997; Monson *et al.*, 1982; seperti dikutip oleh Maslach *et al.*, 1985 dalam Tumewu, 2003). Penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya menggabungkan faktor individual dan faktor situasional yang dihadapi mahasiswa akuntansi baik berupa konflik audit atau dilema akuntansi (Jones dan Kavanagh, 1996; Cohen *et al.*, 1998; Ruegger dan King, 1992; Glenn dan Loo, 1993; Stevens *et al.*, 1993; Borkowski dan Ugras, 1992). Dari hasil penelitian perilaku etis tersebut secara umum dapat disimpulkan bahwa perilaku etis seseorang lebih cenderung dipengaruhi oleh faktor-faktor individual. Penelitian kali ini bertujuan untuk menyelidiki pengaruh faktor-faktor individual terhadap independensi akuntan publik. Faktor-faktor individual yang diteliti adalah *locus of control* dan pengalaman kerja.

Uraian di atas menunjukkan bahwa independensi akuntan publik merupakan salah satu dimensi perilaku etis akuntan publik. Independensi merupakan bagian yang menjadi perhatian banyak pihak yang dialamatkan kepada akuntan publik. Independensi akuntan publik merupakan suatu sikap individu dalam memberikan suatu opini. Dalam hal ini, apakah perbedaan faktor *locus of control* dan banyaknya pengalaman kerja mempengaruhi independensi akuntan publik? Hasil penelitian tentang pengaruh perbedaan faktor-faktor individual seperti pangalaman kerja terhadap perilaku etis masih menunjukkan hasil yang bervariasi antara penelitian yang satu dengan yang lainnya.

Penelitian Borkowski dan Ugras (1992) terhadap mahasiswa akuntansi dan mahasiswa MBA menunjukkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh terhadap perilaku etis. Akan tetapi pada penelitian lain ditemukan hasil yang berlainan, yaitu perilaku etis tidak dipengaruhi oleh disiplin ilmu dan pengalaman kerja (McCuddy dan Peery, 1996). Pada beberapa penelitian empiris terdahulu ditemukan bahwa *internal locus of control* cenderung untuk memiliki perilaku yang lebih etis daripada *external locus of control* (Reiss dan Mitra, 1998). Hal tersebut dikarenakan seseorang dengan *internal locus of*

control percaya bahwa keberhasilan itu karena usaha yang dilakukannya bukan karena faktor situasional. Pada penelitian kali ini dilakukan dengan lebih memfokuskan pada faktor-faktor yang mempengaruhi independensi ditinjau dari sudut perbedaan faktor-faktor individual. Penelitian ini akan meneliti tentang pengaruh faktor-faktor individual yaitu *locus of control* dan pengalaman kerja terhadap independensi akuntan publik.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk membuktikan apakah adanya perbedaan faktor *locus of control* dan banyaknya pengalaman kerja mempengaruhi independensi akuntan publik. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan kepada profesi akuntan publik bahwa faktor individual seorang akuntan publik sangat penting dalam menjaga independensi dan ketaatan terhadap kode etik profesi akuntan publik.

2. Telaah Pustaka dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Penelitian Terdahulu

Lavin (1976) meneliti tiga faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik meliputi: a) Ikatan kepentingan dan hubungan usaha dengan klien tertentu; b) Pemberian jasa lain selain jasa audit; dan c) Lamanya hubungan audit dengan klien tertentu. Responden yang diteliti adalah akuntan publik, bank, dan lembaga broker. Hasilnya menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi antara AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) dengan para pemakai laporan keuangan dan hubungan usaha yang dapat mengurangi independensi akuntan publik.

Shockley (1981) meneliti empat faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yaitu: a) Pemberian jasa konsultasi kepada klien; b) Persaingan antar kantor akuntan publik; c) Ukuran kantor akuntan publik; dan d) Lamanya hubungan audit. Responden yang diteliti adalah kantor akuntan, bank komersial, dan analis keuangan. Hasilnya menunjukkan bahwa kantor akuntan publik yang memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang diaudit meningkatkan risiko rusaknya independensi yang lebih besar dibandingkan yang tidak memberikan jasa tersebut. Shockley (1981) menyatakan bahwa tingkat persaingan meningkatkan risiko rusaknya independensi akuntan publik. Kantor akuntan publik kecil mempunyai risiko kehilangan independensi dibandingkan kantor akuntan publik besar. Lamanya hubungan audit tidak mempengaruhi independensi akuntan publik.

Firth (1980), meneliti peranan dan pentingnya independensi akuntan publik yang dipersepsikan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Responden yang diteliti meliputi: akuntan yang kemudian dibagi menjadi tiga kelompok terdiri dari yang bekerja di firma besar, yang bekerja di praktek profesional lain, dan yang bekerja di perdagangan dan industri; manajer investasi dan *stockbrokers*; bank dan lembaga keuangan. Hasilnya akuntan yang bekerja di *public service* memberikan respon yang lebih independen daripada akuntan yang bekerja di industri dan perdagangan, *financial analyst*, dan *loan officer*.

Supriyono (1988) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi independensi. Adapun faktor-faktor yang diteliti yaitu: a) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien; b) Persaingan antar kantor akuntan publik; c) pemberian jasa lain selain jasa audit; d) Lamanya penugasan audit;

e) Besarnya kantor akuntan; dan f) Besarnya fee audit. Responden yang dipilih antara lain: direktur keuangan go publik, partner kantor akuntan publik, pejabat kredit bank dan lembaga keuangan non bank, dan bapepam. Hasilnya adalah bahwa persaingan antar KAP dan besarnya fee audit dapat mempengaruhi independensi akuntan publik. Tumewu (2003) meneliti pengaruh etika, pengalaman kerja, dan sinisme terhadap independensi. Hasil penelitian Tumewu menjelaskan bahwa etika, pengalaman kerja, dan sinisme mempengaruhi independensi akuntan publik dan etika lebih mempengaruhi akuntan publik. Dari hasil uji beda yang dilakukan antara mahasiswa dengan akuntan disimpulkan bahwa mahasiswa lebih independen daripada akuntan.

2.2. Profesi Akuntan Publik

Suatu bidang pekerjaan dapat dikatakan profesi jika memenuhi kriteria tertentu. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2001), "profesi" didefinisikan sebagai suatu bidang pekerjaan yang dilandasi pendirian keahlian (ketrampilan, kejuruan, dan sebagainya) tertentu. Terdapat banyak pendapat tentang kriteria profesi tersebut. Namun pada dasarnya pendapat tersebut adalah sama.

Berdasarkan pendapat Suhardjo (2000) akuntan publik merupakan suatu profesi dengan penjelasan sebagai berikut: a) Seorang akuntan publik harus memiliki pengetahuan mengenai akuntansi dan auditing; b) Untuk memperoleh pengetahuan akuntansi dan auditing, seseorang harus menempuh kuliah pada Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Program S-1 ataupun pada Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Jurusan Akuntansi Program S-1; c) Untuk menjadi akuntan publik harus memenuhi persyaratan tertentu yang diatur dalam Undang-Undang atau Peraturan Pemerintah. Di Indonesia persyaratan menjadi akuntan publik diatur dalam UU no. 34 tahun 1954; d) Akuntan publik memiliki kode etik yang mengatur aktivitas atau perilaku profesional para anggotanya. Kode etik akuntan publik di Indonesia disebut dengan nama Kode Etik Akuntan Indonesia; dan e) Akuntan publik memiliki organisasi profesi.

Kode etik profesi merupakan prinsip moral untuk mengatur perilaku para anggotanya dalam menjalankan praktek profesinya. Dasar kode etik suatu profesi adalah kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa yang diberikan. Bagi akuntan publik kepercayaan pemakai jasa sangat penting. Apabila mereka tidak percaya akan kemampuan profesi akuntan publik akibatnya profesi akuntan publik tidak akan dibutuhkan lagi.

Kode etik akuntan Indonesia dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai organisasi profesi akuntan. IAI menetapkan kode etik pertamakali pada tahun 1973 dalam kongres I IAI. Kode etik tersebut kemudian disempurnakan dalam kongres IAI tahun 1981 dan tahun 1986. Pada tanggal 22 September 1990 di Jakarta ditetapkan Kode Etik Akuntan Indonesia 1990 sebagai penyempurnaan kode etik akuntan 1986, kemudian diubah lagi dalam kongres IAI tahun 1994, dan disempurnakan dalam kongres VIII IAI tahun 1998.

Dalam kongres VIII IAI tahun 1998 terdapat delapan prinsip etika profesi yaitu: a) Prinsip kesatu tentang tanggung jawab profesi; b) Prinsip kedua tentang kepentingan publik; c) Prinsip ketiga tentang integritas; d) Prinsip

keempat tentang objektivitas; e) Prinsip kelima tentang kompetensi dan kehati-hatian profesional; f) Prinsip keenam tentang kerahasiaan; g) Prinsip ketujuh tentang perilaku profesional; dan h) Prinsip kedelapan tentang standar teknis.

2.3. Pengertian dan Pentingnya Independensi Akuntan Publik

Sebelum membahas definisi independensi perlu terlebih dahulu mengetahui pengertian auditing. Arens dan Loebbecke (1996) memberikan pengertian auditing sebagai proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi, yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen, untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Auditing seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.

Independensi adalah suatu istilah yang sering digunakan oleh profesi akuntan publik. Menurut Firth (1980) independensi secara tradisional dianggap sebagai salah satu prinsip fundamental yang menggaris bawahi kerja auditor. Dari pengertian tersebut kita dapat menyimpulkan bahwa independensi selalu melekat dalam proses akuntan publik. Menurut Robertson dalam artikel Dykxhoor dan Sinning (1981) independensi pada kenyataannya merupakan kondisi mental dan kejujuran intelektual yang sulit untuk didemonstrasikan dengan cara fisik atau visual. Definisi independensi sebagai suatu sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Independensi merupakan salah satu ciri yang tampak dalam profesi akuntan publik yang merupakan sikap adil, tidak memihak pihak lain ataupun klien, dan bertindak jujur dalam pengauditan terhadap laporan keuangan. Kepercayaan masyarakat umum terhadap sikap independen akuntan publik sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Untuk itu akuntan publik harus menjaga sikap independen dan menjunjung tinggi kepercayaan masyarakat dengan mentaati kode etik dan norma profesi.

2.4. Klasifikasi Independensi Akuntan Publik

Independensi merupakan standar yang diperlukan akuntan publik untuk bertindak dengan integritas dan obyektivitas dalam menjalankan profesinya. Akuntan publik harus memelihara sikap mental yang independen sebagai tanggung jawab terhadap profesinya. Berdasarkan hal ini independensi diklasifikasikan dalam dua aspek yaitu: a) Independensi dalam kenyataan (*Independence in fact*); dan b) Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*).

Menurut Arens dan Loebbecke (1996) independensi dalam kenyataan akan ada apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya. Sedangkan independensi dalam penampilan adalah hasil interpretasi pihak lain mengenai independensi.

Independensi merupakan salah satu faktor penting bagi profesi akuntan publik dalam menjalankan profesinya. Dalam menjalankan profesi akuntan publik harus menjaga independensinya agar hasil laporannya dapat dipercaya oleh masyarakat.

Karena profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan, maka independen atau tidak independennya profesi akuntan publik tergantung pada persepsi masyarakat itu sendiri. Jadi masyarakat harus mempunyai persepsi yang sama terhadap independensi akuntan publik yang dalam hal ini merupakan objek penelitian.

2.5. *Locus of Control*

Locus of control merupakan konsep yang dikemukakan pertama kali oleh Rotter (1966, dalam Jones dan Kavanagh, 1996) untuk menjelaskan persepsi seseorang terhadap siapa yang menentukan nasibnya. Nasib seseorang ditentukan oleh hasil upaya seseorang itu sendiri atau ditentukan oleh keberuntungan. Konsep *locus of control* sendiri pada dasarnya berasal dari *social learning theory* (Reiss dan Mitra, 1998). *Social learning theory* menyatakan bahwa pilihan dibuat oleh seseorang dari berbagai macam potensi perilaku yang ada. Seseorang akan belajar dalam membuat suatu keputusan berdasarkan potensi yang ada dalam dirinya dan juga berdasarkan kesempatan yang ada. *Locus of control* merefleksikan kepercayaan seseorang tentang hubungan antara perilaku dan konsekuensi dari perilaku tersebut (McCuddy dan Peery, 1996).

Locus of control terdiri atas *internal locus of control* dan *external locus of control*. *Internal locus of control* mengacu pada seseorang yang percaya bahwa suatu hasil tergantung pada usaha dan kerja keras yang dilakukannya. Sedangkan *external locus of control* mengacu pada seseorang yang menganggap bahwa suatu hasil ditentukan oleh faktor dari luar dirinya, seperti nasib, keberuntungan, kesempatan, dan faktor lain yang tidak dapat diprediksi (Joe, 1971 dalam Reiss dan Mitra, 1998). Seseorang dengan *internal locus of control* pada umumnya memiliki tanggung jawab terhadap tindakan yang dilakukannya, sedangkan seseorang dengan *external locus of control* cenderung untuk melimpahkan tanggung jawab atas tindakan yang dilakukannya pada faktor di luar dirinya (Trevino, 1986). Seseorang dengan *internal locus of control* cenderung menyadari adanya hubungan langsung antara perilaku dan hasil (*outcomes*). Sebagai hasilnya, *internal locus of control* cenderung untuk mengenakan tanggung jawab dari hasil kepada dirinya sendiri (Jones dan Kavanagh, 1996). Sebaliknya seseorang dengan *external locus of control* cenderung untuk mengenakan tanggung jawab suatu hasil pada orang lain atau faktor situasional.

Penelitian yang dilakukan oleh Jones dan Kavanagh (1996) terhadap 138 mahasiswa tingkat akhir dengan perbandingan 70 wanita dan 64 pria bertujuan untuk menyelidiki pengaruh variabel situasional dan variabel individual terhadap kemungkinan mahasiswa melakukan perilaku tidak etis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan perilaku etis antara *internal locus of control* dan *external locus of control*. Mahasiswa dengan *external locus*

of control cenderung untuk berperilaku kurang etis dibandingkan mahasiswa dengan *internal locus of control*.

Zahra (1989) melakukan penelitian untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang dapat mempengaruhi respon dari eksekutif dalam menentukan apakah *company politics* adalah etis atau tidak. Sebanyak 320 manajer yang mengikuti *executive development programs* di tiga universitas besar ikut berpartisipasi sebagai responden. Zahra menemukan bahwa eksekutif dengan *external locus of control* cenderung memandang *organizational politics* lebih dapat diterima daripada eksekutif dengan *internal locus of control*. Dari hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa manusia yang berkepribadian *internal locus of control* mempunyai perilaku yang lebih etis daripada *external locus of control*.

Reiss dan Mitra (1998) melakukan penelitian untuk menguji pengaruh perbedaan faktor-faktor individual terhadap perilaku etis. Faktor-faktor individual yang diuji adalah *locus of control*, jenis kelamin, disiplin ilmu, dan pengalaman kerja. Sampel yang digunakan adalah 198 mahasiswa pada enam kelas yang dipilih secara acak. Pengujian hipotesis dilakukan dengan MANOVA. Hasilnya menunjukkan bahwa variabel *locus of control* yang secara signifikan berpengaruh terhadap perilaku etis seseorang. Dari hasil temuan tersebut dapat disimpulkan bahwa mahasiswa dengan *internal locus of control* memiliki perilaku yang lebih etis daripada mahasiswa dengan *external locus of control*.

Locus of control merupakan suatu kepercayaan seseorang tentang hubungan antara perilaku dengan konsekuensi dari perilaku tersebut. Independensi akuntan dalam memberikan opini merupakan konsekuensi dari perilaku seorang akuntan publik yang harus berdasarkan kode etik yang sudah ditentukan dalam membuat suatu keputusan. Seorang akuntan publik yang mempunyai *internal locus of control* akan lebih independen daripada seorang akuntan publik dengan *external locus of control* karena *internal locus of control* mengacu pada seseorang yang percaya bahwa suatu hasil tergantung pada usaha dan kerja keras yang dilakukannya dan pada umumnya memiliki tanggung jawab terhadap tindakan yang dilakukannya. Atas dasar uraian dan literatur penelitian sebelumnya maka hipotesis pertama yang diajukan untuk diuji secara empiris dalam penelitian ini adalah:

H₁: Ada perbedaan independensi antara akuntan public yang lebih *internal locus of control* dan akuntan publik yang *external locus of control*.

2.6. Pengalaman Kerja

Penelitian tentang pengaruh pengalaman kerja terhadap tingkat moral individual dilatarbelakangi oleh adanya teori yang dikemukakan oleh Kohlberg (1972, 1984 dalam Wimalasiri *et al.*, 1996). Kohlberg mengemukakan bahwa nilai moral seseorang akan meningkat seiring semakin banyaknya pengalaman yang dihadapi selama hidupnya. Pengalaman kerja yang diperoleh oleh seseorang dapat mempengaruhi perkembangan nilai moralnya karena adanya nilai-nilai baru yang diperolehnya pada waktu ia bekerja di suatu organisasi

(Borkowski dan Ugras, 1992). Nilai-nilai dalam suatu organisasi turut menentukan jenis perilaku seseorang untuk bertindak etis atau tidak etis.

Penelitian-penelitian empiris terdahulu yang dilakukan untuk menyelidiki pengaruh dari variabel pengalaman kerja terhadap perilaku etis menunjukkan hasil yang bervariasi. Fischer dan Rosenzweig (1995) telah melakukan suatu penelitian untuk menyelidiki perbedaan perilaku etis antara mahasiswa akuntansi, mahasiswa MBA, dan akuntan terhadap *earnings management*. Perilaku tidak etis terjadi ketika *earnings* dikelola sedemikian rupa sehingga laporan keuangan tidak menyajikan informasi secara wajar dan akurat.

Hal ini mengakibatkan adanya *mislead* terhadap para pengguna (*users*) laporan keuangan. Data dikumpulkan melalui kuesioner kepada 122 mahasiswa di University of Dayton. Mahasiswa MBA dikumpulkan dari University of Dayton dan Wright State University sebanyak 113 orang. Akuntan praktisi diambil dari Institute of Management Accountant (IMA) sebanyak 265 akuntan. Untuk mengetahui perbedaan rata-rata diantara ketiga kelompok data, maka digunakan *one way ANOVA*.

Hasil penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan perilaku etis yang terjadi di antara berbagai kelompok tersebut. Akuntan ditemukan memiliki perilaku yang lebih etis daripada mahasiswa MBA dalam semua *treatment* yang diberikan. Mahasiswa ditemukan lebih obyektif dalam menilai manipulasi akuntansi dan manipulasi persediaan daripada mahasiswa MBA yang telah memiliki pengalaman kerja. Hasil penelitian secara umum menyimpulkan bahwa mahasiswa MBA yang telah bekerja memiliki kecenderungan perilaku etis yang paling rendah dalam semua faktor *treatment* yang diberikan.

Borkowski dan Ugras (1992) meneliti tentang perilaku etis mahasiswa dan faktor-faktor yang diduga mempengaruhinya yaitu usia, jenis kelamin, dan pengalaman kerja. Sampel berasal dari 51 *freshmen*, 39 mahasiswa junior, dan 40 videotape berisi masalah etis yang dihadapi akuntan. Videotape ini berasal dari mahasiswa akuntansi yang belum bekerja dan mahasiswa MBA yang telah memiliki pengalaman kerja. Diperoleh hasil bahwa mahasiswa akuntansi bertindak lebih etis daripada mahasiswa MBA. Mahasiswa akuntansi cenderung *justice oriented* daripada mahasiswa yang telah memiliki pengalaman kerja.

Wimalasiri *et al.* (1996) melakukan penelitian untuk menguji pengaruh dari variabel demografi responden terhadap sensitivitas etis. Variabel-variabel individual yang diteliti oleh Wimalasiri *et al.* diantaranya adalah jenis kelamin, usia, tingkat pendidikan, dan pengalaman kerja. Dari 157 kuesioner yang kembali terdapat 109 orang manajer dan 48 mahasiswa bisnis sebagai responden. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel jenis kelamin, usia, dan tingkat pendidikan berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat sensitivitas etis, sedangkan pengalaman kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat sensitivitas etis.

Temuan lain diperoleh oleh Glenn dan Loo (1993) yang melakukan penelitian terhadap 1600 mahasiswa bisnis dari 19 perguruan tinggi di berbagai negara bagian di Amerika Serikat untuk membandingkan keputusan dan sikap etis mahasiswa bisnis dengan keputusan dan sikap etis praktisi. Penelitian ini juga menguji perilaku etis mahasiswa dan praktisi antar waktu (*over time*).

Sebagai perbandingan digunakan data hasil penelitian Baumhart (1961), Fulmer (1977), Brenner dan Molander (1976), dan data yang sedang diteliti tahun 1985. Secara umum hasil penelitian mengidentifikasi bahwa mahasiswa secara konsisten membuat pilihan yang kurang etis dibanding praktisi bisnis. Mahasiswa pada tahun 1980-an memiliki kecenderungan untuk membuat keputusan yang kurang etis dibanding pada tahun 1960-an.

Poulsen dan Honnet (1989, dalam Kohls, 1996) telah berhasil mengobservasi dan menyimpulkan bahwa mahasiswa bisnis yang telah memiliki pengalaman kerja cenderung untuk memiliki perilaku yang lebih etis daripada mahasiswa bisnis yang belum memiliki pengalaman kerja. Poulsen dan Honnet (1989) menyimpulkan bahwa hal ini disebabkan karena mahasiswa dengan pengalaman kerja dapat meningkatkan tanggung jawab mereka atas suatu pekerjaan, mengenal budaya yang berbeda, dan belajar untuk saling menghormati perbedaan kultural (Kohls, 1996).

Reiss dan Mitra (1998) melakukan penelitian untuk menguji pengaruh perbedaan faktor-faktor terhadap akseptabilitas perilaku etis di tempat kerja. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh dari *locus of control*, *gender*, disiplin ilmu, dan pengalaman kerja terhadap perilaku etis tertentu di tempat kerja. Sebanyak 198 mahasiswa dari Mid Sised Southeastern University di Amerika Serikat ikut berpartisipasi. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan MANOVA. Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa mahasiswa yang mempunyai pengalaman kerja cenderung untuk memiliki perilaku yang kurang etis daripada mahasiswa yang belum mempunyai pengalaman kerja.

Semakin banyaknya pengalaman kerja seseorang akan mempengaruhi perkembangan nilai moralnya karena adanya nilai-nilai baru yang ia peroleh pada waktu dia bekerja (Kohlberg, 1972). Seorang akuntan publik yang belum banyak mempunyai pengalaman kerja akan cenderung lebih independen daripada akuntan publik yang sudah banyak pengalaman kerja karena yang dilakukan berdasarkan ilmu yang didapat dari kuliah dan harus sesuai dengan peraturan yang ada. Atas dasar uraian pengalaman kerja dan hasil penelitian empiris sebelumnya maka dirumuskan hipotesis kedua:

H₂: Ada perbedaan independensi antara akuntan public yang sedikit pengalaman kerja dengan akuntan publik yang sudah banyak pengalaman kerja.

3. Metode Penelitian

3.1. Data dan Sampel

Sampel penelitian ini adalah akuntan publik, diwakili oleh auditor independen yang bekerja di kantor akuntan publik yang berada di Surabaya. Data untuk penelitian ini dikumpulkan melalui kuesioner yang diberikan langsung kepada auditor. Peneliti juga menitipkan kuesioner pada teman auditor lalu disebarluaskan atau mengirimkan langsung kuesioner pada kantor akuntan publik yang dijadikan sampel.

3.2. Definisi Operasional Variabel

3.2.1. Variabel Dependen

Independensi merupakan suatu standar auditing yang penting, karena opini akuntan independen bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika akuntan tersebut tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993: 246). Instrumen yang dipakai untuk mengetahui independensi diperoleh dari penelitian Lavin (1976), Firth (1980), dan Nadirsyah (1993).

Instrumen independensi dilihat dari kemampuan seorang auditor dalam menjaga sikap mental, kejujuran, serta tanggung jawab yang merupakan konsekuensi dari tugas profesionalnya. Instrumen ini lalu diukur dengan menggunakan lima poin skala Likert dan responden diminta untuk memberikan jawaban sampai seberapa jauh ia setuju atau tidak setuju atas pernyataan yang diajukan. Pada Pernyataan independensi nomor 9 sampai dengan nomor 15 dilakukan *reverse scored* pada waktu pengolahan data.

3.2.2. Variabel Independen

- a) *Locus of Control* merupakan konsep yang menjelaskan tentang persepsi seseorang terhadap siapa yang menentukan nasibnya. Instrumen yang digunakan sama dengan yang digunakan dalam penelitian Reiss dan Mitra (1998), yaitu *Work Locus of Control Scale* (WLCS) yang dikembangkan oleh Spector (1998). WLCS terdiri dari 16 item pertanyaan. Instrumen WLCS dilihat dari kemampuan seseorang secara pribadi dan kesempatan atau faktor situasional dalam keberhasilan yang dicapai. Keenam belas item ini menggunakan lima poin skala Likert yaitu (1) = sangat tidak setuju, (2) = tidak setuju, (3) = tidak pasti (4) = setuju, (5) = sangat setuju. Delapan item pertanyaan dinilai terbalik (*reverse scored*) untuk menghindari adanya *order effect* yaitu item pertanyaan nomor 2, 3, 4, 5, 8, 11, 12, dan 15 dengan penilaian 1 = "sangat setuju" sampai dengan 5 = "sangat tidak setuju". Pengelompokan *internal locus of control* dan *external locus of control* dilakukan melalui *means' split*. *Internal locus of control* ditunjukkan oleh nilai jawaban responden yang lebih kecil dari *mean score*, dan sebaliknya, *external locus of control* diindikasikan oleh nilai jawaban responden yang lebih besar dari *mean score*.
- b) Variabel Pengalaman Kerja diperoleh pada bagian terakhir kuesioner yang menyajikan tentang data demografi responden. Variabel pengalaman kerja dilihat dari lama dan tidaknya pengalaman kerja seorang auditor. Pengalaman kerja diukur menggunakan skala 1 hingga 5 tahun untuk tidak lama dan lebih dari 5 tahun untuk pengalaman kerja lama. Diharapkan dengan mengetahui latar belakang dari akuntan akan dapat dilakukan kontrol terhadap responden untuk mengetahui pengaruh dari faktor-faktor individual terhadap independensi akuntan.

3.3. Metode Analisis

Pengujian validitas dimaksudkan untuk mengetahui seberapa cermat suatu tes melakukan fungsi ukurnya. Suatu alat ukur yang memiliki validitas

tinggi akan mempunyai varian kesalahan yang kecil sehingga data yang terkumpul merupakan data yang dapat dipercaya. Pengujian validitas menggunakan item *homogeneity test*, yang dilakukan dengan mengkorelasikan antara skor yang diperoleh pada masing-masing item pernyataan dengan skor totalnya. Skor total ini merupakan nilai yang diperoleh dari penjumlahan semua skor pernyataan. Korelasi antara skor total dengan skor pernyataan harus signifikan berdasarkan statistik tertentu. Bila ternyata semua pernyataan yang disusun berdasarkan dimensi konsep berkorelasi dengan skor totalnya, maka dapat dikatakan bahwa item-item yang ada dalam alat pengukur tersebut mempunyai kesamaan. Dalam bahasa statistik terdapat konsistensi internal (Ancok, 1987). Teknik korelasi yang digunakan dalam penelitian ini, sebagaimana yang dikemukakan oleh Ancok (1987) tersebut adalah teknik korelasi *product moment*. Kuesioner dikatakan valid jika nilai p-value lebih kecil dari 0,05.

Pengujian reliabilitas dilakukan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat ukur yang sama. Kuesioner dikatakan reliabel jika nilai alpha lebih besar dari 0,7 (Sekaran, 1992). Untuk pengujian hipotesis akan digunakan uji beda *mean*. Dalam hal ini uji beda *mean* yang dipakai adalah *independent samples t test*. *Independent samples t test* dipakai untuk menguji perbedaan mean dari dua kelompok sampel yang berbeda. Variabel-variabel yang diuji masing-masing adalah *locus of control* dan pengalaman kerja. Pengambilan keputusan (berdasarkan P-Value) adalah sebagai berikut:

- a) Jika P-Value $> 0,05$, maka kedua rata-rata populasi adalah identik. Artinya H_0 gagal ditolak.
- b) Jika P-Value $< 0,05$, maka kedua rata-rata populasi adalah tidak identik. Artinya H_0 berhasil ditolak

4. Hasil dan Pembahasan

Sampel diambil dari auditor independen yang bekerja di kantor akuntan publik yang berada di Surabaya. Pengambilan sampel dilakukan dengan dua cara. Pertama, Penyebaran kuesioner kepada responden. Cara kedua adalah dengan metode *snowballing* yaitu menitipkan kuesioner pada teman lalu disebarluaskan.

Total kuesioner adalah sebanyak 50 eksemplar yang disebarkan ke kantor akuntan publik. Dari seluruh kuesioner yang disebarkan kembali 45 eksemplar, dan dari keseluruhan kuesioner yang kembali sebanyak tujuh kuesioner yang tidak dapat diolah karena jawaban responden yang tidak lengkap. Total kuesioner yang dapat digunakan adalah sebanyak 38 kuesioner. Untuk mengetahui kevalidan butir-butir pertanyaan untuk masing-masing variabel dipakai item *homogeneity test*. Teknik korelasi yang digunakan dalam penelitian ini, sebagaimana yang dikemukakan oleh Ancok (1987) adalah teknik korelasi *product moment*. Kuesioner dikatakan valid jika nilai p-value lebih kecil dari 0,05. Hasilnya pertanyaan nomor 3 (0,861) pada variabel independensi dan

pertanyaan nomor 2 (0,250) dan 7 (0,253) pada variabel *locus of control* dianggap tidak valid sehingga tidak dapat dilakukan pengolahan lebih lanjut.

Tabel 1. Uji Validitas

Pertanyaan	Angka Korelasi	p-value	Simpulan
Independensi			
1	0,591	***	Valid
2	0,547	***	Valid
3	0,029	*	Tidak Valid
4	0,448	***	Valid
5	0,646	***	Valid
6	0,758	***	Valid
7	0,617	***	Valid
8	0,645	***	Valid
9	0,674	***	Valid
10	0,716	***	Valid
11	0,832	***	Valid
12	0,472	***	Valid
13	0,650	***	Valid
14	0,775	***	Valid
15	0,818	***	Valid
Locus of Control			
1	0,463	***	Valid
2	0,191		Tidak Valid
3	0,705	***	Valid
4	0,765	***	Valid
5	0,800	***	Valid
6	0,323	**	Valid
7	0,190		Tidak Valid
8	0,870	***	Valid
9	0,487	***	Valid
10	0,659	***	Valid
11	0,401	**	Valid
12	0,815	***	Valid
13	0,368	**	Valid
14	0,640	***	Valid
15	0,794	***	Valid
16	0,388	**	Valid

Keterangan: ***, **, * Signifikan pada tingkat 1%, 5%, dan 10%

Uji reliabilitas dilakukan terhadap masing-masing variabel dengan menggunakan *Cronbach's alpha*. Suatu instrumen dikatakan reliabel apabila koefisien alpha lebih besar dari 0,7 (Sekaran, 1992). Hasil pengujian reliabilitas instrumen yang digunakan dalam penelitian ini disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2. Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's alpha</i>	Simpulan
Independensi	0,8802	Reliabel
<i>Locus of Control</i>	0,8797	Reliabel

Variabel-variabel yang diuji dalam penelitian ini masing-masing adalah *locus of control* dan pengalaman kerja. Untuk pengelompokan *locus of control* dilakukan dengan cara *means' split* untuk masing-masing variabel tersebut.

Hipotesis satu yang diuji bertujuan untuk mengetahui pengaruh dari perbedaan *locus of control terhadap independensi*. Pengujian hipotesis satu dilakukan dengan *independent samples t test*. Pengelompokan *locus of control* atas *internal locus of control* dan *eksternal locus of control* dilakukan dengan cara *means' split*. *Internal locus of control* ditunjukkan oleh nilai jawaban responden yang lebih kecil dari *mean score*, dan sebaliknya *external locus of control* diindikasikan oleh jawaban responden yang lebih besar dari *mean score*.

Dari data penelitian yang telah dikumpulkan diperoleh *mean score* untuk *locus of control* adalah 2,7188. Jika skor jawaban responden lebih kecil dari 2,7188 maka responden tersebut dikelompokkan dalam *internal locus of control*, dan sebaliknya jika skor jawaban responden lebih besar dari 2,7188 maka responden tersebut dikelompokkan dalam *eksternal locus of control*. Mean independensi untuk auditor yang termasuk dalam *internal locus of control* dan *external locus of control* masing-masing adalah sebesar 1,7500 dan 2,5048. Dari total auditor yang berjumlah 38, sebanyak 24 Responden termasuk dalam kategori *internal locus of control* dan sebanyak 14 Responden termasuk dalam kategori *eksternal locus of control*.

Dari pengujian *t test* diperoleh hasil *t* hitung sebesar -1,4512. Dengan probabilitas 0,000. Berdasarkan hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa secara statistik terdapat perbedaan yang signifikan antara independensi auditor dengan *internal locus of control* dan independensi auditor dengan *eksternal locus of control* ($p < 0,05$). Hal ini menunjukkan bahwa H_1 berhasil menolak H_0 . Secara lebih spesifik dapat disimpulkan bahwa auditor dengan *internal locus of control* mempunyai perbedaan independensi dibandingkan auditor dengan *eksternal locus of control*.

Hasil penelitian ini mendukung teori yang menyatakan bahwa *locus of control* merefleksikan kepercayaan seseorang tentang hubungan perilaku dan konsekuensi dari perilaku tersebut (McCuddy dan Peery, 1996) sehingga seseorang dengan *internal locus of control* cenderung untuk menggunakan tanggungjawab dari tindakan yang dilakukannya terhadap dirinya, sedangkan seseorang dengan *eksternal locus of control* cenderung untuk membebaskan tanggungjawab dari perbuatan yang dilakukannya terhadap faktor di luar dirinya (Trevini, 1986). Dalam konteks penelitian tentang pengaruh faktor individual *locus of control* terhadap independensi auditor, hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Jones dan Kavanagh (1996); Reiss dan Mitra (1998); Fauzi (2001) yang menemukan bahwa seseorang *internal locus of control* cenderung untuk memiliki perilaku yang lebih etis daripada *eksternal locus of control*.

Pengujian hipotesis dua dilakukan untuk mengetahui pengaruh perbedaan pengalaman kerja terhadap independensi auditor. Variabel pengalaman kerja dikelompokkan atas auditor yang sedikit memiliki pengalaman kerja dengan auditor yang banyak memiliki pengalaman kerja. Pengujian hipotesis dilakukan dengan *t test*. Dari pengujian dengan *t test* diperoleh hasil *t* hitung sebesar -0,416 dengan probabilitas 0,680.

Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa secara statistik tidak ada perbedaan yang signifikan antara independensi auditor yang sedikit memiliki pengalaman kerja dengan auditor yang memiliki banyak pengalaman kerja ($p > 0,05$). Hasil pengujian ini sesuai dengan penelitian Wimalasiri *et al.* (1996) yang menemukan bahwa pengalaman kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat sensitivitas etis. terhadap hipotesis kedua ini menunjukkan bahwa tidak berhasil menolak H_0 .

5. Kesimpulan

Pengujian yang dilakukan terhadap hipotesis pertama (H_1) bertujuan untuk mengetahui pengaruh perbedaan *locus of control* terhadap independensi auditor. Dari pengujian terhadap hipotesis pertama ditemukan bahwa auditor dengan *internal locus of control* lebih independen daripada auditor dengan *external locus of control* (H_0 berhasil ditolak). Temuan penelitian ini semakin memperkuat literatur dan hasil penelitian empiris terdahulu yang menyimpulkan bahwa *internal locus of control* mempunyai perilaku yang lebih etis daripada *external locus of control* (Jones dan Kavanagh, 1996; Reiss dan Mitra, 1998)

Pengujian Hipotesis kedua (H_2) bertujuan untuk mengetahui pengaruh dari pengalaman kerja terhadap independensi auditor. Dari pengujian hipotesis kedua melalui *t test* disimpulkan bahwa secara statistik tidak ada perbedaan yang signifikan antara independensi auditor yang sedikit memiliki pengalaman kerja dengan auditor yang banyak memiliki pengalaman kerja (H_0 tidak berhasil ditolak). Hasil ini sesuai dengan penelitian Wimalasiri *et al.* (1996) yang menemukan bahwa pengalaman kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat *sensitivitas etis*. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian Tumewu (2003) yang menyatakan bahwa seorang yang mempunyai pengalaman kerja lebih banyak semakin tidak independen daripada seseorang yang sedikit memiliki pekerjaan.

Hasil penelitian ini mempunyai beberapa implikasi untuk pihak yang terkait dengan auditor. Dari temuan yang diperoleh pada penelitian ini, variabel *locus of control* terbukti memiliki pengaruh yang signifikan terhadap independensi yang merupakan bagian dari perilaku etis. Hal ini berimplikasi bagi manajer untuk menciptakan suasana yang kondusif baik bagi karyawan dengan *external locus of control* dan juga tentunya bagi karyawan dengan *internal locus of control*. Manajer yang ingin mengurangi perilaku yang kurang etis dari karyawan yang memiliki *external locus of control* sebaiknya mengontrol aktivitas-aktivitas perusahaan yang merupakan pemicu dari timbulnya perilaku yang tidak diinginkan tersebut.

Bagi kantor akuntan publik (KAP) yang ingin mengurangi perilaku tidak etis di perusahaannya dapat merekrut karyawan yang memiliki *internal locus of control* pada saat penerimaan pegawai baru. *Training* dapat dilakukan pada pegawai KAP untuk meningkatkan *skills* dan sensitivitas etis mereka terhadap masalah-masalah akuntansi yang akan dihadapi, terutama bagi pegawai dengan *external locus of control* yang memerlukan faktor dari luar dirinya untuk memotivasi mereka agar meningkatkan kinerja mereka serta bertindak dan berperilaku lebih baik.

Faktor pengalaman kerja ditemukan mempunyai pengaruh yang bervariasi terhadap perilaku etis. Independensi merupakan bagian dari perilaku etis yang dalam penelitian ini secara signifikan tidak ada perbedaan dalam hal independensi baik yang memiliki pengalaman kerja sedikit maupun banyak. Hal ini menunjukkan bahwa pengaruh pengalaman kerja terhadap perilaku etis turut dipengaruhi oleh faktor-faktor lain. Nilai-nilai baru yang diperolehnya selama ia bekerja disuatu organisasi turut mempengaruhi jenis tindakan yang akan dilakukannya.

Penelitian yang telah dilaksanakan ini memiliki beberapa keterbatasan yang perlu menjadi perhatian. Pertama, tujuan riset dibidang akuntansi keperilakuan umumnya adalah untuk memprediksi dan menjelaskan suatu perilaku yang terjadi atau mungkin terjadi. Akan tetapi seperti diakui banyak peneliti lain, bahwa sangat sulit untuk memprediksi perilaku dengan derajat kepastian yang tinggi. Kedua, metoda penelitian dengan survei memiliki keterbatasan untuk mengontrol keakuratan jawaban responden.

Meskipun instrumen yang digunakan telah digunakan pada penelitian-penelitian sebelumnya dan telah diuji melalui uji validitas dan reliabilitas, namun penggunaan instrumen dari peneliti sebelumnya dengan menerjemahkan kedalam bahasa Indonesia dapat menimbulkan makna serta penafsiran yang berbeda. Ketiga, sampel diambil hanya di Surabaya sehingga ada kemungkinan perbedaan kultur dan geografis di daerah lain dapat mempengaruhi perbedaan perilaku etis dalam hal ini independensi auditor yang merupakan bagian dari perilaku etis.

Daftar Pustaka

- Antle, R., 1984, Auditor Independence, *Journal of Accounting Research (Spring)*, 1-20.
- Arens, A.A. dan J.K. Loebbecke, 1996, *Auditing (Adaptasi oleh Amir Abadi Jusuf, Edisi Revisi, Buku Satu)*, Jakarta.
- Borkowski, S.C. dan Y.J. Ugras, 1992, The Ethical Attitudes of Students as a function of Age, Sex and Experience, *Journal of Business Ethics* 11, 961-979.
- Dyckxhoor, H.J. dan Sinning, K.E., 1981, Wirtschaft Perception of Auditor Independence, *The Accounting Review* 1.
- Firth, M., 1980, Perception of Auditor Independence And Official Ethical Guidelines, *The Accounting Review* 3.
- Fischer, M. dan K. Rosenweig, 1995, Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management, *Journal of Business Ethics* 14, 433-444.
- Glenn, J.R. dan M.F.V. Loo, 1993, Business Students' and Practitioners' Ethical Decisions Over Time, *Journal of Business Ethics* 12, 835-847.
- Jones, G.E. dan Kavanagh, M.J., 1996, An Experimental Examination of the Effects of Individual and Situational Factors on Unethical Behavioral Intentions in the Workplace, *Journal of Business Ethics* 15, 511-523.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Ketiga*, Jakarta: Balai Pustaka, 2001.

- Lavin, D., 1976, Perceptions of Independence of Auditor Independence, *The Accounting Review* (January).
- Maslach, C.J., J. Stapp, dan R.T. Santee, 1985. Individuation: Conceptual Analysis and Assessment, *Journal of Personality and Social Psychology* 49, 729-738.
- McCuddy, R.K. dan B.L. Peery, 1996, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- Nadirsyah, 1993, Persepsi Pemakai Informasi Akuntansi, Akuntan Dan Masyarakat Umum Terhadap Independensi Akuntan Publik, *Tidak Dipublikasikan*, Tesis.
- Reiss, M.C. dan Mitra, K., 1998, The Effects of Individual Difference Factors on the Acceptability of Ethical and Unethical Workplace Behaviors, *Journal of Business Ethics* 17, 1581-1593.
- Ruegger, D. dan E.W. King, 1992, A Study of the Effect of Age and Gender upon Student Business Ethics, *Journal of Business Ethics* 11, 179-186.
- Sekaran, U., 1992, *Research Methods for Business (Second Edition)*, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Shockley, R.A., 1981, Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis, *The Accounting Review* 4.
- Standar Profesi Akuntan Publik*, Ikatan Akuntansi Indonesia, 2001.
- Stevens, R.E., O.J. Harris dan S. Williamson, 1993, A Comparison of Ethical Evaluations of Business School Faculty and Students: A Pilot Study, *Journal of Business Ethics* 12, 611-619.
- Suhardjo, Y., 2000, Persepsi Akuntan Publik, Pemakai Informasi Akuntansi Dan Mahasiswa Akuntansi Terhadap Advertensi Kantor Akuntan Publik, *Tidak dipublikasikan*, Tesis.
- Supriyono, 1988, Pemeriksaan Akuntan : Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik, *Tidak dipublikasikan*, Tesis.
- Trevino, L.K., 1986, Ethical Decision Making in Organizations: A Person Situation Interactionist Model, *Academy of Management Review* 11, 601-617.
- Tumewu, J., 2003, Pengaruh Etika, Pengalaman Kerja, dan Sinisme Terhadap Independensi, *Tidak dipublikasikan*, Tesis.
- Wimalasiri, J.S., F. Pavri dan A.A.K. Jalil, 1996, An Empirical Study of Moral Reasoning Among Managers in Singapore, *Journal of Business Ethics* 15, 1331-1341.
- Zahra, S.A., 1989, Executive Values and the Ethics of Company Politics: Some Preliminary Findings, *Journal of Business Ethics* 8, 15-29.