



**PENGARUH BUDAYA ETIS ORGANISASI  
DAN ORIENTASI ETIKA TERHADAP  
SENSITIVITAS ETIKA**  
(Studi Empiris Tentang Pemeriksa Internal Bawasda)

**SYAIKHUL FALAH, SE, M.SI**  
Universitas Cenderawasih

## ABSTRACT

*The problem of job culture is uncared ethics values, so necessary to public sector officer specially in supervisor institute to be sensitive on ethics problem. The purpose of this study is to investigate the effect of organizational ethical culture and ethical orientation (idealism - relativism) on ethical sensitivity (defined as the ability to recognize the ethical nature of a situation)*

*The sample in this research are officer Bawasda at Local Government of Kabupaten, Kota, and Provinsi of Papua reform before. Total the questionnaire distributed counted 210 and able to be used 116. To examined these issues, a mailing survey was distributed to officer at BAWASDA local government Papua. The study use path analysis to examine the structural relationship among variables that affect officer sensitivity to ethical situation.*

*The results indicated that organizational ethical culture are affect idealism ( $p=0.000$ ) but no relativism ( $p=0.493$ ), because less training of standard inspection ethics to employee. Ethical orientation also have affect ethical sensitivity, especially relativism ( $p=0.025$ ), but idealism ( $p=0.107$ ), doesn't significant though test the sign accepted. Scenario about failure in work as according to specified time, writing a prospective employer on client time, and subordinating judgment not assumed to harm*

*Keywords : organizational ethical culture, ethical orientation (idealism–relativism), ethical sensitivity*



## I. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang Masalah

Badan Pengawas Daerah (Bawasda) dapat menjadi ujung tombak untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan di daerah. Namun, sampai sekarang ini peran Bawasda belum terlihat. Peran Badan Pengawas Daerah (Bawasda) ini menjadi sangat penting karena kebijakan otonomi daerah dan desentralisasi menempatkan kabupaten dan kota sebagai pelaksana terdepan pembangunan. Daerah akan banyak menerima limpahan dana dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) seperti Dana Alokasi Umum (DAU) dan Dana Alokasi Khusus (DAK). Karena itu, upaya peningkatan efektivitas Badan Pengawas Daerah untuk pengawasan keuangan di daerah menjadi sangat krusial (Tempo, 2004)

Berdasarkan hasil survei komprehensif yang dilakukan dalam periode Mei - Oktober 2003 oleh ADB yang bekerja sama dengan Depdagri (Osana, 2004) menghasilkan temuan tentang kinerja Bawasda. Hasil temuannya adalah bahwa secara organisatoris, Bawasda kurang memiliki kemandirian untuk menyampaikan laporan secara wajar dan objektif. Hal ini disebabkan karena pemda belum menetapkan Perda yang secara tegas menjelaskan mandat, tujuan, tugas-tugas dan tanggungjawab audit Bawasda. Diharapkan pengawasan internal yang dilakukan Bawasda tidak hanya dalam akhir proses manajemen, akan tetapi berada dalam setiap tingkatan proses manajemen. Proses paradigma pengawasan internal yang telah meluas dari sekedar *watchdog* (*menemukan penyimpangan*) ke posisi yang lebih luas yaitu pada misi dan tujuan organisasi seperti yang dikemukakan oleh Ismail (2004).

Menurut Westra (1986) dalam Arifuddin (2002) bahwa dalam menjalankan tugas auditor internal sering menghadapi situasi yang dilematis. Selain harus patuh pada pimpinan tempat bekerja, juga harus menghadapi tuntutan dari masyarakat untuk memberikan laporan yang jujur. Meskipun demikian, kemampuan untuk membuat pertimbangan etis dan bertindak secara etis merupakan syarat bagi auditor untuk mengenali suatu isu etis (Shaub, 1993).

Khomsiyah dan Indriantoro (1997) mengungkapkan bahwa dengan mempertahankan integritas, seorang akuntan akan bertindak jujur, tegas dan tanpa pretensi. Sedangkan dengan mempertahankan objektivitasnya, ia akan bertindak adil



tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya (Sihwahyoeni, 1997). Machfoeds (1997) berpendapat bahwa profesionalisme suatu profesi mensyaratkan tiga hal utama yang harus dipunyai oleh setiap anggota tersebut, yaitu keahlian, berpengetahuan dan berkarakter. Karakter menunjukkan *personality* seorang profesional yang diantaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etisnya. Sikap dan tindakan etis akuntan akan sangat menentukan posisi di masyarakat pemakai jasa profesional (Ludigdo dan Machfoedz, 1999). Sensitivitas etika atau kemampuan untuk dapat mengerti dan peka terhadap permasalahan etika merupakan landasan pijak bagi praktek akuntan (Ponemon, 1992; Hoesada, 1997) dan memainkan peran kunci dalam semua area akuntansi (Louvers *et al.* 1997).

Penelitian Hunt dan Vitell (1986) menyebutkan kemampuan seorang profesional untuk dapat mengerti dan sensitif akan adanya masalah-masalah etika dalam profesinya dipengaruhi oleh lingkungan budaya atau masyarakat di mana profesi itu berada, lingkungan profesi, lingkungan organisasi dan pengalaman pribadi.

Faktor-faktor yang menyebabkan perilaku pengambilan keputusan yang etis dijelaskan Robbin (1996) yaitu; tahap perkembangan moral, *locus of control*, dan lingkungan organisasional. Selanjutnya Finn (1988), Shaub *et al.* (1993), Khomsiyah dan Indriyantoro (1998) mengembangkan persepsi komponen etika pada penelitian Hunt dan Vitelli dimana faktor-faktor yang mempengaruhi sensitivitas etika adalah lingkungan budaya dan pengalaman pribadi yang membentuk orientasi etika, lingkungan organisasi yang membentuk komitmen pada organisasi dan lingkungan profesi merupakan komitmen pada profesinya.

Penelitian ini menggunakan analisa alur (*path analysis*) untuk menguji hubungan struktural antar variabel yang mempengaruhi kepekaan Bawasda ke situasi etis. Secara rinci penelitian ini menguji pengaruh budaya etis organisasi dan orientasi etika terhadap sensitivitas etika (yang digambarkan sebagai kemampuan untuk mengenali etika alamiah<sup>1</sup> pada suatu situasi).

## 1.2. Perumusan Masalah

Masalah penelitian dapat dirumuskan dalam pertanyaan berikut:

---

<sup>1</sup> Etika alamiah adalah norma-norma universal, misalnya kejujuran, keadilan



1. Apakah ada pengaruh budaya etis organisasi terhadap orientasi etika (idealisme dan relativisme).
2. Apakah ada pengaruh orientasi etika (idealisme dan relativisme) terhadap sensitivitas etika.

### 1.3. Tujuan Penelitian

Berkaitan dengan permasalahan yang telah dirumuskan di atas, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk menguji pengaruh antara budaya etis organisasi terhadap orientasi etika.
2. Untuk menguji pengaruh antara orientasi etika (idealisme dan relativisme) terhadap sensitivitas etika.

### 1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan teori etika terutama yang berkaitan dengan akuntansi berperilaku. Selain itu pula menyumbangkan kontribusi praktis bagi aparat Bawasda untuk mengenali dan peka terhadap masalah-masalah etika ketika melakukan pengawasan sesuai tugas dan fungsinya. Temuan penelitian ini diharapkan juga dapat ditindak lanjuti oleh penelitian seterusnya dan memberikan masukan pada aplikasi praktis bagi Pemerintah Daerah, terkait dengan perilaku pimpinan di setiap satker terhadap pentingnya budaya etis organisasi untuk meningkatkan konsistensi perilaku.

## II TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### 2.1. Telaah Teoritis

#### 2.1.1. Teori Perkembangan Moral Kognitif

Pendekatan perkembangan *kognitif* pertama kali dikemukakan oleh Dewey (Kohlberg 1971, 1977). Selanjut dikembangkan lagi oleh Peaget dan Kohlberg (Freankel, 1977; Hersh, *et. al.* 1980). Ada enam tingkatan dalam Teori Kohlberg (Ponemeeon, 1992). Dalam dua tahap pertama dari perkembangan moral, disebut dengan *Pre-coventional*, orang-orang (biasanya anak-anak) membuat keputusan-keputusan moral berdasarkan pada imbalan dan hukuman. Tahap tiga dan empat disebut



*Conventional*, dalam tahap ini seseorang sudah memperhatikan aturan-aturan sosial dan kebutuhan-kebutuhan sesama. Tahap kelima dan keenam disebut *Post-conventional*, dimana kebaikan bagi masyarakat telah dimasukkan dalam pemikiran moral.

Trevino (1986) menitikberatkan Teori Kohlberg dalam mengidentifikasi pengaruh individu terhadap keputusan etis, tetapi berbeda dengan Ferrel dan Gresham (1986); Hunt dan Vitell (1986) yang memasukkan variabel *personal value* dalam pengambilan keputusan. Meskipun demikian, Trevino (1986); Hunt dan Vitell (1986) secara jelas menjelaskan bahwa budaya etis organisasi sebagai faktor organisasional yang berpengaruh pada perilaku etis seseorang.

### **2.1.2. Budaya Etis Organisasi**

Budaya organisasi pada intinya merupakan sebuah sistem dari nilai-nilai yang bersifat umum. Adapun nilai-nilai personal mulai dikembangkan pada saat awal kehidupan, seperti halnya kepercayaan pada umumnya, tersusun dalam sistem hirarki dengan sifat-sifat yang dapat dijelaskan dan diukur, serta konsekuensi-konsekuensi perilaku yang dapat diamati (Douglas *et.al*, 2001).

Sistem nilai umum yang dijelaskan oleh Ouchi (1919, 1980) adalah bagian dari keseluruhan budaya organisasi. Nilai-nilai tersebut merupakan inti dari budaya organisasi yang tercermin dalam praktek organisasi. Persepsi terhadap budaya organisasi didasarkan pada kondisi-kondisi yang dialami seseorang dalam organisasinya, seperti penghargaan, dukungan, dan perilaku yang diharapkan diperoleh di organisasi.

### **2.1.3. Orientasi Etika**

Menurut Forsyth (1980) yang juga didukung oleh penelitian-penelitian sebelumnya dalam bidang psikologi (Hogan, 1970; Kelman & Lawrence, 1972; Kohlberg, 1976) membuktikan bahwa orientasi etika dikendalikan oleh dua karakteristik yaitu idealisme dan relativisme. Idealisme mengacu pada suatu hal yang dipercaya oleh individu dengan konsekuensi yang dimiliki dan diinginkannya tidak melanggar nilai-nilai moral. Sedangkan relativisme adalah suatu sikap penolakan terhadap nilai-nilai moral yang absolut dalam mengarahkan perilaku etis. Kedua konsep tersebut bukan merupakan dua hal yang berlawanan tetapi lebih merupakan skala yang terpisah, yang dapat dikategorikan menjadi empat klasifikasi sikap orientasi etika : (1) Situasionisme,



(2) Absolutisme, (3) Subyektif dan (4) Eksepsionis

Penelitian Hunt dan Vitell (1984) yang dilakukan pada manajemen pemasaran mendukung adanya hubungan orientasi etika dengan faktor eksternal seperti lingkungan budaya, lingkungan industri atau perusahaan, lingkungan organisasi dan pengalaman pribadi yang merupakan faktor interna individu tersebut. Kemudian Finn *et al.* (1988) mengembangkan hasil penelitian Hunt dan Vitell dengan menggunakan skala idealisme dan relativisme dari Forsyth, dimana lingkungan budaya dan pengalaman pribadi diasumsikan membentuk orientasi etika.

#### **2.1.4. Sensitivitas Etika**

Kemampuan seorang profesional untuk berperilaku etis sangat dipengaruhi oleh sensitivitas individu tersebut. Faktor yang penting dalam menilai perilaku etis adalah adanya kesadaran para individu bahwa mereka adalah agen moral. Kesadaran individu tersebut dapat dinilai melalui kemampuan untuk menyadari adanya nilai-nilai etis dalam suatu keputusan yang disebutkan sebagai sensitivitas etika (Velasque dan Rostankowski, 1985). Rest (1983) mengajukan model atau kerangka analisis empat komponen kerangka kerja untuk meneliti pengembangan proses berpikir moral individual dan perilaku individu dalam mengambil keputusan dimana tiap komponen tersebut mempengaruhi perilaku moral dan kegagalan pada komponen dapat menyebabkan perilaku yang tidak etis.

## **2.2. Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis**

### **2.2.1. Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika**

Teori-teori perubahan atas nilai, seleksi, sosialisasi, dan budaya organisasi secara bersama-sama memberikan bukti awal bahwa budaya etis organisasi melakukan perubahan atas nilai personal seseorang di dalam organisasi (Sims, 1992). Arah dan besarnya dampak dapat diukur secara spesifik pada budayanya (Douglas *et al.* 2001). Robins (1996) menyatakan bahwa tindakan pimpinan (atasan) merupakan faktor yang paling penting yang mempengaruhi orientasi etis seseorang. Finn *et al.* (1988) mengembangkan hasil penelitian Hunt dan Vitell dengan menggunakan skala idealisme dan relativisme dari Forsyth, dimana lingkungan budaya dan pengalaman pribadi diasumsikan membentuk orientasi etika.



Penelitian yang dilakukan oleh Douglas *et al.* (2001) menemukan pengaruh yang signifikan antara budaya etis organisasi terhadap orientasi etika. Berdasarkan hasil penelitian diatas maka hipotesisnya adalah

H<sub>1</sub> : Budaya etis organisasi berpengaruh positif terhadap idealisme

H<sub>2</sub> : Budaya etis organisasi berpengaruh negatif terhadap relativisme

## 2.2.2. Orientasi Etika dan Sensitivitas Etika

Tahap perkembangan moral merupakan faktor yang menentukan dalam perilaku pengambilan keputusan etis (Robbins, 1996). Makin tinggi perkembangan moral seseorang akan memberi nilai yang semakin tinggi pada hak orang lain seperti yang dijelaskan oleh Kohlberg (1984) yang terdiri dari 3 level yaitu: *pre-conventional*, *conventional* dan *post-conventional*. Tahap pertama fokus pada diri sendiri, tahap kedua fokus pada hubungan personal, dan tahap ketiga adalah kepercayaan seseorang pada prinsip universal. Oleh sebab itu maka meningkatnya tahap perkembangan moral seseorang akan meningkatkan tingkat sensitivitas etika.

H<sub>3</sub> : Idealisme orientasi etika berpengaruh positif terhadap sensitivitas etika

H<sub>4</sub> : Relativisme orientasi etika berpengaruh negatif terhadap sensitivitas etika

## III. METODE PENELITIAN

### 3.1. Desain Penelitian

Desain penelitian ini adalah survei, dan data penelitian yang dibutuhkan adalah data primer dalam bentuk persepsi (opini, sikap dan pengalaman) Kabid, Kasubbid dan aparatur biasa di Bawasda di Pemda Papua

Data penelitian ini dikumpulkan dengan cara mengantar langsung kuesioner ke alamat kantor tempat bekerja pada wilayah yang dapat dijangkau yaitu; Pemerintah Provinsi Papua, Pemerintah Kota Jayapura dan Pemerintah Kabupaten Jayapura. Pengembaliannya juga diambil langsung sesuai dengan janji yang disepakati dengan responden. Metode ini dilakukan karena ketiga Pemda tersebut masih dalam jarak yang masih dapat dijangkau sesuai dengan kemampuan penelitian dan di samping itu cara ini dapat meningkatkan *respon rate*. Wilayah yang tidak dapat dijangkau peneliti menggunakan *mail survey* melalui *contact person* (perantara) yaitu wilayah



diluar Jayapura. Responden penelitian ini adalah aparatur Bawasda pada Pemprov, Pemkot dan Pemkab seluruh Papua.

### 3.2. Populasi dan Sampling Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah aparatur Bawasda pada Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota di Provinsi Papua sebelum pemekaran dan Pemda Provinsi Papua. Teknik penentuan sample dalam penelitian ini dengan menggunakan teknik *convenience sampling*. Metode *convenience sampling* merupakan metode pemilihan sampel dari elemen populasi yang datanya mudah diperoleh peneliti.

### 3.3. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Instrumen-instrumen pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini berdasarkan pada instrumen yang sudah dibuat oleh peneliti terdahulu, masing-masing diukur dengan menggunakan skala Likert dengan tujuh kategori yaitu: (1) sangat tidak setuju, (2) tidak setuju, (3) agak tidak setuju, (4) netral, (5) agak setuju, (6) setuju dan (7) sangat setuju.

#### 3.3.1. Budaya Etis Organisasi

Budaya etis organisasi adalah pandangan luas tentang persepsi karyawan pada tindakan etis pimpinan yang menaruh perhatian pentingnya etika di perusahaan dan akan memberikan penghargaan ataupun sanksi atas tindakan yang tidak bermoral. Budaya etis organisasi diukur dengan menggunakan 5 item yang dikembangkan oleh Hunt *et al.* (1989).

#### 3.3.2. Idealisme

Idealisme dalam penelitian ini adalah suatu hal yang dipercaya individu tentang konsekuensi yang dimiliki dan diinginkan tidak melanggar nilai-nilai etika. Idealisme diukur dengan menggunakan 10 item yang dikembangkan Forsyth (1980).

#### 3.3.3. Relativisme

Relativisme yang dimaksud dalam penelitian ini adalah sikap penolakan terhadap nilai-nilai etika dalam mengarahkan perilaku etis. Selain mempunyai sifat idealisme, juga terdapat sisi relativism pada diri seseorang.





### 3.3.4. Sensitivitas Etika

Sensitivitas yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah kemampuan untuk menyadari adanya nilai-nilai etika dalam suatu keputusan. Sensitivitas etika diukur dengan memodifikasi skenario sensitivitas etika Shaub (1993) yaitu: kegagalan akuntan dalam mengerjakan pekerjaan sesuai dengan waktu yang diminta, penggunaan jam kantor untuk kepentingan pribadi, subordinasi *judgement* akuntan dalam hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi.

## 3.4. Instrumen Penelitian

### 3.4.1 Statistik Deskriptif

Merupakan gambaran mengenai demografi responden penelitian meliputi pendidikan terakhir, jabatan fungsional, golongan/kepangkatan, masa kerja dan karakteristik mengenai variabel penelitian. Ukuran tendensi sentral seperti: rata-rata, median, modus, kisaran standar deviasi diungkapkan untuk memperjelas deskripsi responden

### 3.4.2 Uji Non Respon Bias

Uji *non response bias* dilakukan dengan cara membandingkan jawaban responden yang sesuai jadwal dengan yang tidak sesuai jadwal pengembalian dengan menggunakan uji-t. Kriteria pengujian adalah  $H_0$  diterima, sehingga tidak ada perbedaan antara kuesioner yang kembali dan yang tidak.

### 3.4.3 Uji Kualitas Data

Menurut Hair *et al.* (1998) kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada 2 prosedur yang dilakukan untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu : (1) Uji konsistensi internal terhadap jawaban responden atas suatu instrumen penelitian, (2) Uji validitas konstruk dengan cara mengkorelasikan antara skor masing-masing item dan skor totalnya. Keterangan dan kedua uji kualitas data adalah sebagai berikut :

1. Uji konsistensi internal (reliabilitas) ditentukan dengan koefisien *cronbach alpha*.

Suatu konstruk atau instrumen dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach*



*alpha* di atas 0,60 (Hair *et al.*, 1998).

2. Uji homogenitas data (validitas) dengan uji *pearson correlation*. Jika hasilnya signifikan maka data dikatakan valid

### 3.4.4 Uji Hipotesis

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan model persamaan struktural (*Structural Equation Modeling* atau disingkat SEM) dengan *Path Anaysis* yang dibantu dengan program aplikasi AMOS versi 4.01 (Arbuckle, 1997). Penggunaan model persamaan struktural / SEM dalam penelitian ini karena model penelitian yang diusulkan bersifat simultan, atau modelnya memiliki lebih dari satu variabel dependen yang dijelaskan oleh satu atau beberapa variabel dependen lain yang dapat juga berperan sebagai variabel independen pada hubungan yang berjenjang, yang disebut dengan model kausal (Ferdinand, 2002). Analisis statistik ini merupakan teknik Multivariate yang mengkombinasikan aspek regresi berganda dan analisis faktor untuk mengestimasi serangkaian hubungan ketergantungan secara simultan (Hair *et al.*, 1998).

## IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### 4.1. Deskripsi Data

**Tabel 4.2**

Deskripsi Statistik Variabel Penelitian

Variabel Penelitian	Rentang Teoritis	Rentang Aktual	Mean	Standar Deviasi
Budaya Etis Organisasi	5 - 35	11 - 35	25.26	5.96
Idealisme	7 - 49	9 - 48	28.97	10.01
Relativisme	6 - 42	7 - 33	17.93	7.02
Sensitivitas Etika	4 - 28	12 - 28	20.83	3.88

Sumber : Data primer diolah, 2006

Uji respon bias hitung untuk rata-rata tanggapan responden terhadap variabel budaya etis organisasi, idealisme, relativisme dan sensitivitas etika, antara *early respondents* dengan *late respondents* tidak memiliki perbedaan yang signifikan pada



taraf signifikansi 5% ( $p > 0.05$ ). Hal ini menunjukkan bahwa *early respondents* dengan *late respondents* berasal dari populasi yang sama dan *non respon bias* tidak menjadi permasalahan dalam penelitian ini sehingga *early respondents* dan *late respondents* dapat digabung (Babbie, 1990).

## 4.2. Uji Kualitas Data

### 4.2.1. Uji Validitas dan Reliabilitas

Tabel 4.3

Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

<b>N O</b>	<b>NAMA VARIABEL</b>	<b>FACTOR LOADING (UJI VALIDITAS)</b>	<b>CRONBACH'S ALPHA (UJI RELIABILITAS)</b>
1	Budaya Etis Organisasi (BEO)	0,589 - 0,797	0,792
2	Idealisme (ID)	0,593 - 0,895	0,888
3	Relativisme (REL)	0,653 - 0,864	0,882
4	Sensitivitas Etika (SE)	0,761 - 0,890	0,849

Sumber : Data primer diolah, 2006

Hasil uji validitas dan reliabilitas pada tabel 4.3 menunjukkan bahwa semua instrumen pertanyaan dari keempat variabel penelitian adalah valid dan reliabel untuk digunakan, sebab rata-rata *factor loading* lebih dari 0,3, dan *Cronbach Alpha*-nya lebih besar dari 0,6.

## 4.3. Uji Asumsi Dan Kesesuaian Model

### 4.3.1. Uji Asumsi

Penelitian ini semula akan diuji menggunakan SEM *full model*, akan tetapi ada beberapa syarat yang tidak bisa terpenuhi. Uji asumsi yang tidak memenuhi syarat adalah uji normalitas. Pada saat akan menggunakan full model normalitas univariat maupun multivariate tidak terpenuhi (lampiran D). Demikian juga dengan Hasil pengujian *structural equation modeling* untuk kesesuaian model (*model fit*) banyak yang tidak terpenuhi (lampiran D). Oleh sebab itu untuk mengatasi keterbatasan tersebut peneliti menggunakan *path analysis*.



Asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dalam prosedur pengolahan data untuk analisis dengan pemodelan SEM akan dapat dijalankan, jika asumsi utamanya telah terpenuhi yakni ukuran sampel penelitian minimum harus berjumlah 100. Berikut ini dijelaskan beberapa hasil uji asumsi dalam Pemodelan SEM, antara lain :

## 1. Asumsi Normalitas.

**Tabel 4.4**

Hasil Uji Normalitas

<i>Assessment of normality</i>						
	Min	max	Skew	c.r.	kurtosis	c.r.
REL	7,000	33,000	0,187	0,820	-1,247	-2,742
IDE	9,000	48,000	0,127	0,558	-0,925	-2,035
SE	12,000	28,000	0,147	0,647	-0,560	-1,231
					-3,022	-2,349

Sumber : Lampiran Estimasi Amos 4.01, 2006

Dari hasil perhitungan normalitas univariat yang disajikan pada tabel 4.4 menunjukkan bahwa nilai *skewness* pada kolom c.r. tidak ada lebih besar dari  $\pm 1,96$  atau  $\pm 2,58$ . Sedangkan perhitungan normalitas multivariat pada tabel tersebut juga menunjukkan bahwa nilai kurtosis pada kolom c.r. juga tidak ada nilai yang lebih besar dari  $\pm 1,96$  atau  $\pm 2,58$ . Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini adalah normal.

## 2. Asumsi *Outlier*.

**Tabel 4.5**

Hasil Uji *Univariat Outliers*

**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Zscore: BEO	116	-2.39026	1.63301	.0000000	1.0000000
Zscore: IDE	116	-1.99473	1.90003	.0000000	1.0000000
Zscore: REL	116	-1.55518	2.14389	.0000000	1.0000000
Zscore: SE	116	-2.27430	1.84787	.0000000	1.0000000
Valid N (listwise)	116				

Sumber : Lampiran C, 2006



Pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa semua nilai yang telah distandardisir dalam bentuk z-score mempunyai mean sama dengan nol dengan standar deviasi sebesar satu. Dari hasil komputasi pada tabel di atas, terlihat bahwa tidak ada nilai z-score yang lebih besar atau sama dengan 3, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak ada univariate outlier dalam data penelitian ini.

Sedangkan deteksi *multivariate outliers* dilakukan dengan membandingkan tabel output hasil komputasi AMOS 4,01 yang ditunjukkan melalui nilai *mahalanobis distance* pada level signifikansi ( $p < 0,001$ ) terhadap nilai *chi-square* ( $X^2$ ) pada *degree of freedom* (d.f.) sebesar jumlah variabel. Jika observasi memiliki nilai *mahalanobis distance*  $> X^2$ , maka diidentifikasi sebagai *multivariate outliers*. Hasil uji *multivariate outliers* secara lengkap ditunjukkan pada print out *structural equation modelling*. Tabel 4.6. berikut ini hanya menampilkan 6 observasi teratas hasil pengujian *multivariate outliers*.

**Tabel 4.6**  
**Hasil Uji Multivariate Outliers**

Observation p1	Mahalanobis p2	number	d-squared
45	10,599	0,031	0,975
113	10,172	0,038	0,935
44	9,349	0,053	0,949
9	8,776	0,067	0,956
4	8,750	0,068	0,899
62	8,436	0,077	0,889

Sumber: Lampiran Estimasi Amos 4.01,2006

Hasil uji terhadap ke-empat variabel penelitian menghasilkan nilai  $X^2(4; 0,001)$  adalah sebesar 18,466 (dilihat pada tabel *value of chi-square*). Sedangkan dalam tabel di atas menunjukkan bahwa tidak ada nilai *mahalanobis distance squared* yang lebih besar dari  $X^2$  (18,466), atau berarti tidak dideteksi adanya *multivariate outliers*. Sehingga dapat disimpulkan bahwa data dalam penelitian ini



memenuhi asumsi bebas *multivariate outliers*.

3. **Asumsi *Multicollinearity* dan *Singularity*.** Pengujian asumsi ini dapat diidentifikasi melalui nilai *determinant of sample covariance matrix*. Jika nilai determinan lebih besar atau jauh dari 0 (nol), maka dapat diindikasikan tidak terdapat *multicollinearity* dan *singularity*. Hasil pengujian AMOS 4.01 menunjukkan bahwa nilai *determinant of sample covariance matrix* sebesar 1,5157e+006 (lihat pada lampiran C), yang sangat jauh dari nol. Ini berarti keseluruhan data yang digunakan pada penelitian ini layak digunakan karena tidak terdapat *multicollinearity* dan *singularity*.

#### 4.3.2. Uji Kesesuaian Model (*Model Fit*)

Hasil pengujian *structural equation modeling* untuk kesesuaian model (*model fit*) melalui komputasi AMOS 4,01 diringkas dalam tabel 4.7 berikut ini.

**Tabel 4.7**

#### **Kriteria *Goodness Of Fit Index***

<b>KRITERIA</b>	<b>NILAI KRITIS</b>	<b>HASIL MODEL</b>	<b>EVALUASI MODEL</b>
Chi -Square	$X^2$ dengan DF = 1 adalah 3,84146	0,673	Lebih kecil
<i>Probability</i>	$\geq 0,05$	0,714	Baik
<i>CMIN/DF</i>	$\leq 2.00$	0,336	Baik
<i>GFI</i>	$\geq 0,90$	0,997	Baik
<i>AGFI</i>	$\geq 0,90$	0,985	Baik
<i>TLI</i>	$\geq 0,90$	1,073	Baik
<i>CFI</i>	$\geq 0,95$	1,000	Baik
<i>RMSEA</i>	$\leq 0.08$	0,000	Baik

Sumber : Lampiran Estimasi Amos 4.01, 2006

Dari hasil *goodness of fit* maka dapat diperoleh persamaan regresinya berdasarkan hasil pengujian dengan Analisis Path sebagai berikut (Gambar 4.1):

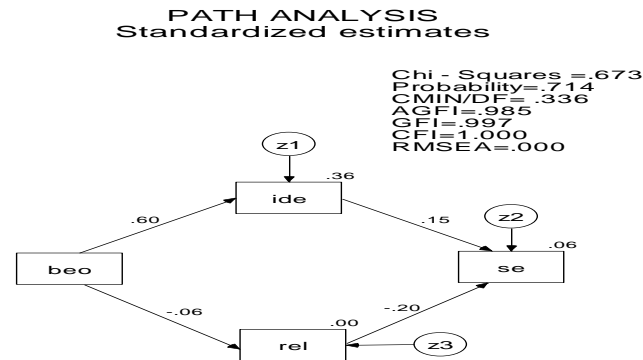
$$IDE = 0,60 BEO + e1$$

$$REL = -0.06 BEO + e2$$



$$SE = 0,15 IDE - 0,20 REL + e3$$

**GAMBAR 4.1**



Sumber : Lampiran Estimasi Amos 4.01, 2006

#### 4.4. Pengujian Hipotesis Penelitian Dan Pembahasan

##### 4.7.2. Pembahasan

##### 4.7.2.1. Pengujian Budaya Etis Organisasi Berpengaruh Positif Terhadap Idealisme.

Pengaruh budaya etis organisasi terhadap idealisme sebesar 0,603 (berhubungan positif) (tabel 4.12). Kondisi ini membuktikan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh terhadap idealisme yang dalam hal ini menerima hipotesis 1. Hasil penelitian ini berhasil mendukung penelitian sebelumnya (Douglas *et al.* 2001; Forte, 2004), yang menyatakan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh positif terhadap idealisme. Penelitian yang dilakukan oleh Sims (1992) juga menyatakan bahwa budaya etis organisasi melakukan perubahan atas nilai personal seseorang dalam organisasi. Hasil ini sesuai dengan postulat yang dikemukakan oleh Hunt dan Vitell (1986) dan Trevino (1986) bahwa budaya etis organisasi berpengaruh terhadap perilaku etis. Hasil estimasi antar variabel dapat dilihat pada tabel 4.9 berikut.

**Tabel 4.9**

Hasil Analisis dan Inteprestasi Variabel Budaya Etis Organisasi (BEO)  
dan Idealisme (IDE)

	Estimate	CR	Probabilitas	Keputusan
IDE BEO	0,603	8,114	0,000	Positif & Signifikan

Sumber : Hasil estimasi AMOS 4,01 , 2006

Kondisi ini membuktikan bahwa budaya etis organisasi berhubungan positif dengan idealisme yang dalam hal ini berarti menerima hipotesis 1. Budaya etis organisasi pun turut menjadi faktor yang mempengaruhi etika individu, sebab dengan semakin seringnya pimpinan dan aparatur Bawasda melakukan aktivitas etis bahkan, maka akan meningkatkan konsistensi perilaku pada standar nilai (idealisme).

#### **4.7.2.2. Pengujian Budaya Etis Organisasi Berpengaruh Negatif Terhadap Relativisme**

**Tabel 4.10**

Hasil Analisis dan Inteprestasi Variabel Budaya Etis Organisasi (BEO) dan  
Relativisme (REL)

	Estimate	CR	Probabilitas	Keputusan
REL BEO	-0,064	2,640	0,493	Negatif & Tidak Signifikan

Sumber : Hasil estimasi AMOS 4.01, 2006

Hipotesis 2 penelitian ini tidak berhasil dibuktikan, diduga karena kurangnya pelatihan standar etika pemeriksaan bagi aparatur. Pelatihan-pelatihan yang ada hanya diikuti oleh pimpinan tertentu dan hasilnya kurang disosialisasikan kepada aparatur dibawahnya, sehingga hasil yang diperoleh pimpinan tidak dapat diketahui oleh aparatur dibawahnya. Seperti yang terlihat pada tabel 4.2 bahwa sebagian besar pelatihan yang ada diikuti oleh pimpinan (Kabid, Kasubbid) sebesar 88,09%, staf sebesar 11, 91%.

Dalam teori etika responden cenderung bersifat teleologi (perhatian, fokus





perilaku dan tindakan manusia lebih pada bagaimana mencapai tujuan dengan sebaik-baiknya), seperti yang dikemukakan oleh Satrio (2003) bahwa kinerja Bawasda dinilai masih ABS (Asal Bapak Senang). Diilihat dari segi teori Kohlberg aparatur Bawasda masih pada level *conventional* (seseorang mulai menerima nilai dengan sedikit kritis, berdasarkan *relationship*) seperti yang dikemukakan oleh Satrio (2003) bahwa kinerja aparatur Bawasda kurang independen, yang disebabkan kedudukan Bawasda dibawah pimpinan daerah. Dengan demikian penelitian ini tidak mendukung penelitian sebelumnya (Sims, 1992), maupun postulat Hunt dan Vitell (1986) dan Trevino (1986), akan tetapi mendukung penelitian yang dilakukan oleh Douglas *et al*, (2001) yang menyatakan bahwa budaya etis organisasi tidak mempengaruhi relativisme.

#### 4.7.2.3. Pengujian Idealisme Berpengaruh Positif Terhadap Sensitivitas Etika

Tabel 4.11

Hasil Analisis dan Inteprestasi Variabel Idealisme (IDE) dan Sensitivitas Etika (SE)

	Estimate	CR	Probabilitas	Keputusan
SE IDE	0,146	1,613	0,107	Positif & Tidak Signifikan

Sumber : Hasil estimasi AMOS 4.01, 2006

Kondisi ini membuktikan bahwa idealisme berhubungan positif dengan sensitivitas etika, akan tetapi hasil tidak signifikan, yang berarti menolak hipotesis 3, hal ini disebabkan responden menganggap hal yang tidak etis adalah ketika merugikan orang lain. Dimungkinkan adanya perbedaan tentang persepsi etika yang diyakini oleh responden yang lebih cenderung bersifat teleologi yaitu perhatian dan fokus perilaku dan tindakan manusia lebih pada bagaimana mencapai tujuan dengan sebaik-baiknya, dengan kurang memperhatikan apakah cara, teknik, ataupun prosedur yang dilakukan benar atau salah (Syafuruddin, 2005). Pada tahap perkembangan moral responden dianggap masih pada level *conventional* yaitu seseorang sudah memperhatikan aturan-aturan sosial dan kebutuhan-kebutuhan atas dasar *relationship*.

Skenario yang dibuat tentang; kegagalan dalam pekerjaan sesuai dengan waktu yang ditetapkan, penggunaan jam kantor untuk kepentingan pribadi dan subordinasi



judgment dalam hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi, tidak dianggap merugikan. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Shaub *et al*, (1993).

#### 4.7.2.4. Pengujian Relativisme Berpengaruh Negatif Terhadap Sensitivitas Etika

Kontribusi relativisme terhadap sensitivitas etika sebesar -0,203 (berhubungan negatif) (tabel 4.12). Hasil estimasi antar variabel dapat dilihat pada tabel 4.12 berikut

Tabel 4.12  
Hasil Analisis dan Inteprestasi Variabel Relativisme (REL) dan  
Sensitivitas Etika (SE)

	Estimate	CR	Probabilitas	Keputusan
SE REL	-0,203	-2,248	0,025	Negatif& Signifikan

Sumber : Hasil estimasi AMOS 4.01 , 2006

Kondisi ini membuktikan bahwa relativisme berhubungan negatif dengan sensitivitas etika yang dalam hal ini menerima hipotesis 4. Aparatur Bawasda yang relativisme akan cenderung kurang peka terhadap situasi yang melanggar norma atau aturan. Dengan demikian penelitian ini berhasil mendukung penelitian sebelumnya (Shaub *et al*, 1993; Khomsiyah dan Indriantoro, 1998) yang menyatakan bahwa relativisme berpengaruh negatif terhadap sensitivitas etika.

Berdasarkan hal tersebut penulis menyimpulkan bahwa pribadi relativisme aparaturnya Bawasda berhubungan negatif dengan sensitivitas etika, hal ini disebabkan seseorang yang relativis cenderung untuk menolak terhadap nilai-nilai etika dalam mengarahkan perilaku etis.

## V. KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

### 5.1. Kesimpulan

Penelitian ini menyatakan bahwa budaya etis organisasi sangat penting untuk meningkatkan konsistensi perilaku pada norma-norma dan sensitivitas etika. Budaya etis organisasi dalam penelitian adalah pandangan luas tentang persepsi aparaturnya pada



tindakan etis pimpinan yang menaruh pentingnya etika di perusahaan dan akan memberikan penghargaan maupun sanksi bagi tindakan tidak bermoral.

Hasil penelitian ini dianalisis dengan *path analysis*. Dari hasil analisis data penelitian, hipotesis yang berhasil diterima adalah 2 hipotesis dari 4 hipotesis yang ditawarkan, terdiri dari ;

- a. Hipotesis 1 ( $p < 0,05$ ) yang menyatakan budaya etis organisasi berpengaruh positif dengan idealisme, dengan demikian penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Douglas *et al.* (2001) dan Forte, (2004). Penelitian yang dilakukan oleh Sims (1992) juga menyatakan bahwa budaya etis organisasi melakukan perubahan atas nilai personal seseorang dalam organisasi.
- b. Hipotesis 4 ( $p < 0,05$ ) yang menyatakan relativisme berpengaruh negatif terhadap sensitivitas etika, hasil penelitian ini juga berhasil mendukung penelitian sebelumnya (Shaub *et al.* 1993; Khomsiyah dan Indriantoro, 1998).

Hasil penelitian ini mempertegas temuan (Tamin, 2004) dengan pengembangan budaya etis yang tinggi, terbentuk sikap, perilaku yang etis, bermoral, profesional, disiplin, hemat, hidup sederhana, jujur, produktif, menghargai waktu, menjadi panutan dan teladan, serta mendapat kepercayaan dari masyarakat.

Tidak berhasilnya penelitian menerima hipotesis 2 ( $p < 0,493$ ) yang menyatakan budaya etis organisasi berpengaruh terhadap relativisme, diduga karena kurangnya pelatihan standar etika pemeriksaan dan sosialisasi hasil pelatihan terhadap seluruh aparat Bawasda. Pelatihan-pelatihan yang ada hanya diikuti oleh pimpinan (Kabid dan Kasubbid) dan hasilnya kurang disosialisasikan. Namun hasil penelitian ini mendukung penelitian oleh Douglas *et al.* (2001) yang menyatakan bahwa budaya etis organisasi tidak mempengaruhi relativisme.

Demikian juga tidak berhasilnya penelitian ini menerima hipotesis 3 ( $p < 0,107$ ) yang menyatakan idealisme berpengaruh positif terhadap sensitivitas etika. Hal ini diduga disebabkan responden menganggap hal yang tidak etis adalah ketika merugikan orang lain. Skenario yang dibuat tentang; kegagalan dalam pekerjaan sesuai dengan waktu yang ditetapkan, penggunaan jam kantor untuk kepentingan pribadi dan subordinasi judgment dalam hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi tidak dianggap merugikan.



## 5.2. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan yang memungkinkan dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian, di antaranya adalah :

- a. Data penelitian ini dihasilkan dari instrumen berdasarkan persepsi jawaban responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan yang sesungguhnya. Penelitian ini hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara karena keterbatasan waktu responden sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen secara tertulis yang umumnya mengandung kelemahan mengenai *internal validity*.
- b. Instrumen pengukuran variabel penelitian ini semuanya menggunakan instrumen dari peneliti sebelumnya yang dikembangkan dalam bahasa yang berbeda dengan aslinya, sehingga kemungkinan adanya kelemahan dalam penerjemahan instrumen yang menyebabkan terjadinya perubahan dalam arti yang sebenarnya yang ingin dicapai. Kemungkinan juga responden salah dalam mempersepsikan maksud yang sebenarnya sehingga penelitian yang akan datang perlu kajian yang lebih mendalam.
- c. Responden penelitian terbatas aparatur bawasda di provinsi Papua yang sedang mengalami transisi tata pemerintahan karena adanya UU No.21 tahun 1999 tentang Otsus Papua, maka perlu untuk diperluas di Propinsi lain di Indonesia supaya dapat digeneralisasi.

## 5.3. Saran

Penelitian ini, terlepas dari keterbatasan yang ada diharapkan dapat bermanfaat sebagai bahan pertimbangan dalam akuntansi berperilaku sektor publik terutama dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja aparatur Bawasda.

1. Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan ada beberapa saran untuk meningkatkan sensitivitas etika melalui budaya etis organisasi. Penelitian ini tidak mempertimbangkan variabel lain yang mungkin dapat mempengaruhi sensitivitas etika, hanya mengasumsikan variabel budaya etis organisasi, dan orientasi etika (idealisme dan relativisme).



2. Model penelitian ini perlu ditindaklanjuti dengan diteliti kembali apakah dengan penambahan variabel lain (komitmen profesi dan komitmen organisasi) sehingga dapat digeneralisasi. Peneliti juga menyarankan untuk penelitian selanjutnya dengan memperluas obyek penelitian sehingga hasil dapat digeneralisasi seperti BPKP dan BPK.



## DAFTAR PUSTAKA

- Armstrong, M. 1993. "Ethics and Profesionalism In Accounting Education: A Sample Course". *Journal of Accounting Education*. 11. pp 77 – 92
- Bebeau, Muriel. J., James. R. Rest, and Catherine M. Yamoore. 1985. "Measuring Dental Strudent: Ethical Sensitivity". *Journal of Dental Education*, March pp 225 – 235
- Cohen. J. R., L.W.Part and D.J Sharp. 1996. "Measuring The Ethical Awareness and ethical Orientation of Canadian Auditor". *Research in Accounting* Vol 7 pp 37 – 64
- Douglas P. C, Ronald A. Davidson dan B. N Shwartz. 2001. "The Effect of Organizational Cultuter and Ethical Orientation on Accountants Ethical Judgements", *Journal of Business Ethics* 34, pp. 101 – 121.
- Dyah, Sih, Rahayu. 2002. "Anteseden dan Konsekuensi Tekanan Peran pada Auditor Independen". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol 5, No 2 Mei hal. 178 - 192
- Feisal Tamin. 2004. *Transformasi Budaya Kerja Aparatur Negara*. Sinar Harapan
- Ferdinand Augusty. 2002. *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen: Aplikasi Model – Model Rumit Dalam Penelitian untuk Tesis Magister & Doktor*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ferrel, O.C. dan L. G. Gresham. 1985. "A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making in Marketing". *Journal of Marketing* 49 (Summer).pp 87 – 96.
- Finn, D.W., L.B Chonko, and J.D Hunt. 1988. "Ethical Problem in Public Accounting: The View from The Top". *Journal of Bussiness Ethics*, 7 , pp. 605 – 615
- Fogarty, T. J. 1992. "Organizational Socialization in Accounting Firm: A Theoretical Framework and Agenda for Future Research". *Accounting, Organizations and Society* 17 (February) pp. 129 -149
- Forsyth, Donelson. R. 1980. "A Taxonomi of Ethical Idealogis, *Journal of Personality and Social Psychology*". January. Pp. 175 – 184
- Forte Almerinda. 2004, "Antecedents of Managers Moral Reasoning", *Journal of Business Ethics* 51 pp. 315 – 347
- Hair, Joseph F. Anderson, Ralp E. Anderson, R.L Tatham and W.C, 1998, *Multivariate Data Analysis*, 5<sup>th</sup> ed



- Hikmah. 2002. Pengujian Perbedaan Nilai-Nilai Personal menurut Persepsi Akuntan Publik dan Mahasiswa Akuntansi. Tesis Program Pasca Sarjana Master of Science Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan)
- Hoesada, Jan. 1997. "Etika Bisnis dan Profesi di Era Globalisasi". *Media Akuntansi* No.21 hal. 5 – 7
- Hunt, S. D dan Vitell. 1986. "A General Theory of Marketing Ethics". *Journal of Macromarketing* 6 (Spring) pp. 5 – 16
- Hunt, S. D., V. R. Wood dan L. B. Chonko. 1989. "Corporate Ethical Value and Organizational Commitment in Marketing". *Journal of Marketing* 53 (July), pp. 79 - 90
- Imam Ghozali. 2005. Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Jones, Thomas. M. 1991. "Ethical Decision making by Individuals in Organizations: An Issue – Contingent Model". *Academy Management Review*. April. Pp 365 – 395
- Khomsiyah dan Nur Indriantoro. 1998. "Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. vol.1 Januari hal. 13 – 28
- Kohlberg, L. 1971. Stages of moral development as a basis of moral education. Dlm. Beck, C.M., Crittenden, B.S. & Sullivan, E.V.(pnyt.). *Moral education: interdisciplinary approaches: 23-92*. New York: Newman Press.
- Kohlberg, L. 1977. The cognitive-developmental approach to moral education. Dlm. Rogers, D. *Issues in adolescent psychology: 283-299*. New Jersey: Printice Hall, Inc.
- Lampe, S.C.and D.W. Finn. 1992. "A Model of Auditors Ethical Decision Process Auditing". *Journal of Practice and Theory*. pp. 33 – 39
- Loeb, S. E. 1971. "A Survey of Ethical Behaviour in the Accounting Profession". *Journal of Accounting Research* (Autumn), pp. 287 – 306
- Luthans, F. 1998. *Organizational Behavior*. Mc GrowHill.Inc
- Louwers. Timothy J. Lawrence A Ponemon and Robin R. Radike. 1997. "Examining Accountant Ethical Behaviour: A Review and Implementation for Future Research". *Behavioral Accounting Research Foundation and Frontiers*. Edited by Vicky Arnold and Steve G Sutton, American Accounting Association.
- M. Syafruddin. 2005. Kasus Mulyana dalam Perspektif Etika, *Suara Merdeka*. April



hal.6

Ponemon, L. A. 1990. "Ethical Judgements in Accounting: A Cognitive-developmental Perspective". *Critical Perspectives on Accounting* 1 pp. 191 – 215

Rest, James R. 1979. *Received Manual for the Defining Issues Test: An Objective Test for Moral Judgment Development*. Minneapolis : *Minnesota Moral Research Project*.

Robbin, S.P. 1996. *Organizational Behavioral*. Seventh Edition. Englewood Cliff. Prentice Hall, Inc

Satrio Budhiharjo. 2003. BPK, Laporan Bawasda "Asal Bapak Senang". [www.tempointeraktif.com](http://www.tempointeraktif.com)

Shaub, Michael K., and Don W.Finn. 1993. "The Effect of Auditor's Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity". *Behavioral Research in Accounting*. Vol.5 pp 146 – 166

Trevino, Linda Klebe. 1986. "Ethical Decision Making in Organization: A person Situation Interactionist Model". *Academy of Management Review*, July pp. 601 – 617

Unti Ludigdo dan Mas'ud Machfoedz. 1999. "Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis". *Jurnal Riset Akuntanis Indonesia*. IAI. Vol.2 No. 1 Januari hal 1- 19.

Westra, L.S. 1986. "Whose Loyal Agent Toward an Ethical of Accounting". *Journal of Business Ethics*, Vol. 5 pp. 119 – 128