

**PENGARUH PENGALAMAN, ORIENTASI ETIKA, DAN KOMITMEN
TERHADAP SENSITIVITAS ETIKA AUDITOR
(Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Kordinator Wilayah
Sumbateng dan Sumbasel)**

Oleh :

R. Adib Al Khalish

Pembimbing : Yuneita Anisma dan M. Rusli

Faculty of Economic & Busines Riau University, Pekanbaru, Indonesia

Email : rajaadib.alkhalish@gmail.com

*The Influence of Experiance, Ethical Oriented , And Comitmen
Of Auditor Ethical Sensitivity
(Empirical studies at Public Accounting Firm Of Area Coordinator In
Sumbateng And Sumbasel)*

ABSTRACT

This study purpose to obtain empirical evidence regarding the influence of Experience, Orientation Ethics, and Commitment to the Sensitivity of Auditor Ethics. This research is included in quantitative research. Population in this research is Auditor performing examination function at Public Accountant Office of Area Coordinator in Sumbateng and Sumbasel. The sample of this research is auditor who works in 22 Public Accounting Firm (KAP) that exist in representatives of region Sumbateng and Sumbasel that is Pekanbaru, Jambi, Palembang, and Bandar Lampung. The sampling technique used is purposive sampling technique with 65 respondents. Methods of data collection using questionnaires distributed to respondents. Scale of measurement data with Likert scale. Data were analyzed by using multiple regression analysis with SPSS version 25.0 program. The result of the research shows that (1) there are positive and significant influence of Experience to Ethical Sensitivity, (2) there is positive and significant influence of Ethical Orientation to Ethical Sensitivity, (3) there is positive and significant influence Commitment to Ethical Sensitivity.

Keyword : Experience, Orientation Ethics, Commitment, Ethical Sensitivity.

PENDAHULUAN

Auditing bagi perusahaan merupakan hal yang cukup penting karena memberikan pengaruh besar dalam kegiatan perusahaan yang bersangkutan. Pada awal perkembangannya auditing hanya dimaksudkan untuk mencari dan menemukan kecurangan serta kesalahan, kemudian berkembang menjadi

pemeriksaan laporan keuangan untuk memberikan pendapat atas kebenaran penyajian laporan keuangan perusahaan dan juga menjadi salah satu faktor dalam pengambilan keputusan.

Persaingan antar perusahaan semakin meningkat diiringi dengan berbagai masalah yang dihadapi oleh perusahaan di Indonesia. Dalam menghadapi masalah itu para pengelola perusahaan membutuhkan jasa akuntan,

khususnya jasa akuntan publik. Akuntan dalam hal ini adalah auditor yaitu suatu profesi yang salah satu tugasnya melaksanakan audit terhadap laporan keuangan sebuah perusahaan dan memberikan opini atau pendapat terhadap saldo akun dalam laporan keuangan apakah telah disajikan secara wajar sesuai SAK (Standar Akuntansi Keuangan) yang sekarang tengah mengalami pengkonvergensi menjadi IFRS (International Financial Reporting Standard).

Menurut Arens, Elder dan Beasley dalam buku berjudul *Auditing dan Jasa Assurance* (2011:4) audit adalah pengumpulan data dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Dua hal tersebut merupakan prinsip yang wajib harus dimiliki oleh seorang auditor.

Auditor independen adalah akuntan publik bersertifikat atau kantor akuntan publik yang melakukan audit atas entitas keuangan komersial dan non komersial (Arens et al., 2011:23). Audit tersebut diajukan oleh klien dan ditujukan untuk memenuhi kebutuhan *stakeholder*, seperti kreditor, investor, calon kreditor, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak) (Mulyadi, 2011:28). Auditor Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah salah satu profesi yang berperan dalam peningkatan kualitas informasi laporan keuangan. Informasi tersebut digunakan oleh publik untuk pengambilan keputusan ekonomi. Stabilitas akan terwujud apabila informasi yang tersedia memberikan gambaran riil kondisi keuangan suatu entitas. Kondisi ini merupakan tujuan yang ingin dicapai semua pihak di Indonesia melalui terbitnya Undang-Undang Akuntan Publik No. 5 Tahun 2011.

Aturan mengenai profesi akuntan publik disusun untuk

mewujudkan kondisi ideal di bidang akuntansi dan audit. Namun dalam pelaksanaannya, suatu aturan tidak selalu dapat mengantisipasi permasalahan yang ada. Salah satu contoh adalah dilema etika yang dihadapi auditor KAP. Etika menjadi isu yang sering dibahas dalam setiap diskusi mengenai profesionalisme di bidang akuntansi dan audit (O'Leary dan Cotter, 2000) dalam gde (2013). Hal ini menunjukkan profesi di bidang akuntansi dan audit tidak dapat terlepas dari permasalahan etika. Khusus di bidang audit, maka profesi akuntan publik yang sering menghadapi dilema etika tersebut. Masalah etika muncul ketika akuntan publik menyeimbangkan kepentingan dari berbagai pihak yang terkait (Shaub *et al.*, 1993) dalam Dewi (2015).

Beberapa tahun terakhir telah terjadi penurunan kepercayaan publik pada bisnis dan pimpinan politik. Hal ini ditunjukkan oleh adanya berbagai kasus yang terjadi seperti korupsi, praktek ilegal oleh pimpinan perusahaan, dan profesional yang tidak kompeten. Hal yang sama terjadi pada profesi akuntan, untuk merespon masalah ini maka makin berkembang pula perhatian masyarakat tentang pentingnya etika dalam praktek bisnis. Perhatian publik yang tinggi dan perhatian profesional yang juga tinggi membawa efek perubahan yang signifikan, yakni pentingnya mempertegas kembali bahwa profesi akuntan perlu secara serius menjaga kepercayaan publik.

Kode etik akuntan, seperti kode profesional yang lain, ditetapkan dengan aturan yang sangat umum, dimana anggotanya diharapkan untuk mematuhi. Organisasi akuntan saat ini telah merumuskan kebijakan-kebijakan yang mengatur secara umum hubungan anggota dengan klien dan pihak ketiga. Sehingga terjadi perubahan dalam iklim peraturan dan bisnis yang mempengaruhi kualitas perilaku etika dalam praktek. Akuntan memiliki

kewajiban terhadap organisasi yang mereka abdi, profesi, masyarakat dan pihak-pihak lain yang menjaga perilaku etis dengan standar tertinggi. Selain itu, akuntan juga bertanggungjawab untuk menjaga kompetensi dan menjaga kerahasiaan, integritas dan obyektivitas.

Menurut Machfoedz (Kurniawan, 2013) seorang akuntan dikatakan profesional apabila memenuhi tiga syarat yaitu berkeahlian (*skill*), berpengetahuan dan berkarakter. Karakter menunjukkan *personality* seorang profesional, yang diantaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etisnya. Sikap dan tindakan etis akuntan akan sangat menentukan posisinya di masyarakat pemakai jasa profesinya.

Etika profesi disusun karena kebutuhan akan profesi tersebut tentang kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa yang diserahkan oleh profesi, terlepas dari anggota profesi yang menyerahkan jasa tersebut. Setiap profesi yang menyerahkan jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat yang dilayaninya. Etika diharapkan dapat digunakan sebagai pedoman atau sebagai aturan manusia untuk melakukan perbuatan yang baik., karena suatu aturan etika biasanya dibuat berdasarkan kesepakatan bersama antar manusia (Noprianti:2010).

Ikatan Akuntan Indonesia membuat kode etik yang mengatur etika profesional dari anggotanya, yaitu dalam rangka menumbuhkan tingkat kepercayaan yang tinggi kepada masyarakat. Sehingga masyarakat percaya hasil pekerjaan akuntan dalam hal ini adalah auditor independent dapat diandalkan bagi mereka dalam mengambil berbagai macam keputusan yang memerlukan informasi dari laporan keuangan yang telah di audit oleh Akuntan Publik.

Kode etik profesi yang dibuat diharapkan dapat menumbuhkan tingkat kepercayaan masyarakat pengguna jasa akuntan publik yang mana kode etik

mampu menjadi pedoman pada profesi akuntan untuk melakukan tugasnya secara baik dan profesional.

Namun dalam kenyataanya masih banyak para akuntan publik yang tidak mematuhi kode etik dan melakukan penyimpangan dalam melakukan tugas audit. Diberitakan seorang akuntan publik yang membuat laporan keuangan perusahaan raden motor diduga terlibat kasus korupsi dalam kredit macet. Hal ini terungkap setelah pihak kejati jambi mengungkap kasus dugaan korupsi tersebut pada kredit macet untuk pengembangan usaha di bidang otomotif tersebut, Hasil pemeriksaan dan konfrontir keterangan tersangka dengan saksi Biasa Sitepu terungkap ada kesalahan dalam laporan keuangan perusahaan Raden Motor dalam mengajukan pinjaman ke BRI. "Ada empat kegiatan laporan keuangan milik Raden Motor yang tidak masuk dalam laporan keuangan yang diajukan ke BRI, sehingga menjadi temuan dan kejanggalan pihak kejaksanaan dalam mengungkap kasus kredit macet tersebut." tegas Fitri (Jambi,Kompas.com. edisi Selasa 12 Mei 2012).

Krisis kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik kembali terjadi baru-baru ini yang mana diberitakan kantor akuntan publik mitra Ernest & Young (EY) di Indonesia, yakni KAP Purwanto, Suherman & Surja sepakat membayar denda senilai US\$ 1 juta kepada regulator Amerika Serikat, akibat divonis gagal melakukan audit laporan keuangan kliennya. Temuan itu berawal ketika kantor akuntan mitra EY di AS melakukan kajian atas hasil audit kantor akuntan di Indonesia. Mereka menemukan bahwa hasil audit atas perusahaan telekomunikasi itu tidak didukung dengan data yang akurat, yakni dalam hal persewaan lebih dari 4 ribu unit tower selular. "Namun afiliasi EY di Indonesia itu merilis laporan hasil audit dengan status wajar tanpa

pengecualian,” demikian disampaikan PCAOB (Tempo.Co, edisi Sabtu 11 februari 2017).

Dalam hal banyaknya pelanggaran atau penyimpangan audit yang dilakukan oleh auditor membuat diperlukannya suatu kemampuan auditor untuk mempertimbangkan etika dan perilaku dalam pelaksanaan audit, dengan cara mengakui masalah etika yang timbul pada saat audit, AICPA (*American Institute of Certified Public Accountant*) mengisyaratkan auditor untuk melatih sensitivitas profesional dan pertimbangan moral dalam semua aktivitasnya. Oleh karena itu, auditor yang sensitiv terhadap masalah etika akan lebih profesional (Anderson dan Ellyson (1986) dalam Aziza dan Agus Salim (2007).

Sensitivitas etika adalah tingkat kemampuan seseorang dalam pengambilan keputusan dengan memahami nilai moral yang terkandung didalamnya (Shaub *et al.*, 1993) dalam Dewi (2015). Sensitivitas etika diukur dengan menilai kegagalan auditor dalam mengerjakan pekerjaan sesuai dengan waktu yang diminta, penggunaan jam kantor untuk kepentingan pribadi, subordinasi auditor dalam hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi. Kemampuan seseorang profesional untuk berperilaku etis sangat dipengaruhi oleh sensitivitas individu tersebut terhadap etika. Faktor yang penting dalam menilai perilaku etis adalah adanya kesadaran para individu bahwa mereka adalah agen moral. Jadi kemampuan untuk mengakui sifat dasar etika dari sebuah keputusan merupakan sensitivitas etika (*ethical sensitivity*) (Aziza dan Agus Salim, 2007).

Auditor berkembang berdasarkan pengalaman yang diperoleh melalui diskusi, pelatihan dan penggunaan standar (Januarti, 2011). Pengalaman adalah suatu proses pembelajaran dan penambahan potensi tingkah laku yang baik dari pendidikan formal maupun informal (Knoers dan

Haditono, 1999) dalam Dewi (2015). Auditor yang memiliki pengalaman dianggap lebih konservatif saat menghadapi dilema etika. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman sangat penting, karena semakin teliti auditor maka semakin meningkat sensitivitas etika yang dimiliki auditor (Gde Herry, 2013).. Pengalaman merupakan keahlian yang berhubungan dengan profesionalisme dalam akuntansi yang diperlukan dalam auditing. Karena itu pengalaman merupakan suatu komponen yang sangat penting dalam tugas-tugas yang dilaksanakan oleh seorang auditor.

Pada penelitian Noprianti (2010) dan penelitian Gde (2013) menyebutkan bahwa variabel pengalaman berpengaruh positif terhadap sensitivitas etika auditor, hasil penelitian menunjukkan Semakin tinggi pengalaman auditor, maka semakin sensitif auditor tersebut terhadap etika profesinya. Sedangkan penelitian yang dilakukan Setyonawati (2017) menyebutkan bahwa variabel pengalaman tidak berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor. Oleh karena adanya ketidak konsistenan dari hasil penelitian-penelitian sebelumnya maka peneliti tertarik untuk menguji kembali variabel pengalaman.

Alternatif lain yang dapat digunakan untuk menyelesaikan dilema etika adalah orientasi etika. Orientasi etika merupakan alternatif pola perilaku seseorang untuk menyelesaikan dilema etika dan konsekuensi yang diharapkan oleh fungsi yang berbeda (Higgins dan Kelleher, 2005) dalam Falah (2006). Falah (2006) mengatakan orientasi setiap individu pertama-tama ditentukan oleh kebutuhannya. Kebutuhan tersebut berinteraksi dengan pengalaman pribadi dan sistem nilai individu yang akan menentukan harapan-harapan atau tujuan dalam setiap perlakuannya sehingga pada akhirnya individu tersebut menemukan tindakan apa yang akan diambilnya. 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 (Falah, 2006:18).

Pada penelitian Nurma Aziza, dan Andi Agus Salim (2007) dan Penelitian Sutiarsih (2014) menyebutkan bahwa variabel orientasi etika dengan indikator idealisme dan relativisme berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor, sedangkan pada penelitian Setyowati (2017) indikator idealisme dan relativisme tidak berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor. Oleh karena adanya ketidak konsistenan dari hasil penelitian-penelitian sebelumnya maka peneliti tertarik untuk menguji kembali variabel orientasi etika dengan indikator idealisme dan relativisme.

Seorang auditor juga harus memiliki komitmen (Irawati dan Supriyadi,2012). Aranya *et al.* (1981) serta Aranya dan Ferris (1984) dalam Gde (2013) mendefinisikan komitmen sebagai kepercayaan serta penerimaan tujuan nilai organisasi dan/atau profesi dengan kesediaan untuk mengerahkan usaha atas nama organisasi dan/atau profesi dan keinginan untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi dan/ atau profesi. Bline et.all (1992) dalam Gde (2013) membedakan Komitmen menjadi dua, yaitu komitmen profesional dan komitmen organisasional. Komitmen organisasional adalah dedikasi terhadap organisasi untuk tetap menjadi bagian dalam organisasi tersebut. Komitmen profesional merupakan sikap positif terhadap suatu profesi untuk tetap menjaga nama baik profesi.

Komitmen organisasi dikatakan sebagai keadaan atau derajat sejauh mana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat memelihara

keanggotaan dalam organisasi itu (Robbins, 2003:100), Seringkali, komitmen organisasi diartikan secara individu dan berhubungan dengan keterlibatan orang tersebut pada organisasi tersebut.

Komitmen profesional digambarkan sebagai suatu format fokus karir pada komitmen pekerjaan yang menekankan pentingnya suatu profesi di masa hidup seseorang (Morrow, dalam Wang dan Armstrong 2001) dalam Utami (2007). Komitmen profesi perlu dikembangkan selama proses sosialisasi ke dalam profesi yang dipilih dengan penekanan-penekanan pada nilai-nilai profesi, karena masyarakat profesional memiliki karakteristik berbeda dalam memanfaatkan suatu organisasi (Utami:2007). Komitmen auditor terhadap profesinya merupakan salah satu faktor penentu atau memiliki pengaruh yang kuat terhadap perilakunya dalam melaksanakan audit.

Pada penelitian Noprianti (2010) dan dewi (2015) menyebutkan bahwa variabel komitmen dengan indikator komitmen organisasi dan komitmen profesional berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor, sedangkan pada penelitian Nurma Aziza, dan Andi Agus Salim (2007) dan pada penelitian Kurniawan (2013) variabel komitmen tidak berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor.

Pada penelitian ini, peneliti mereplikasi penelitian dari Putu Purnama Dewi et all (2015) penelitian yang dilakukan oleh Putu Purnama Dewi et all (2015) dengan faktor-faktor yang diteliti adalah Pengalaman, Orientasi Etika, Komitmen, dan Budaya Etis Organisasi. Peneliti akan meneliti kembali variabel Pengalaman, Orientasi Etika, Komitmen.

Alasan peneliti meniadakan variabel budaya etis organisasi dikarenakan hasil dari penelitian Nurfarida (2011), Sutiarsih et.all (2014), Fitri (2014), Ghassani (2015), Martina (2015) , Dewi (2015), Restya (2017)

menyatakan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor yang mana 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 (Hurt *et al*, 1986) dalam Dewi (2015). Perbedaan antara penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu terletak pada objek penelitian, pada penelitian Putu Purnama Dewi *et al* (2015) objek penelitian adalah BPKP provinsi Bali, sedangkan pada penelitian ini, peneliti memilih objek KAP wilayah Sumbateng dan Sumbasel.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: 1) Apakah pengalaman mempengaruhi sensitivitas etika auditor pada Kantor Akuntan Publik Perwakilan Wilayah Sumbateng dan Sumbasel? 2) Apakah orientasi etika mempengaruhi sensitivitas etika auditor pada Kantor Akuntan Publik Perwakilan Wilayah Sumbateng dan Sumbasel? 3) Apakah komitmen mempengaruhi sensitivitas etika auditor pada Kantor Akuntan Publik Perwakilan Wilayah Sumbateng dan Sumbasel?

Dari rumusan masalah yang ada, maka tujuan penelitian ini antara lain: 1) Untuk menguji apakah pengalaman mempengaruhi sensitivitas etika auditor pada Kantor Akuntan Publik Perwakilan Wilayah Sumbateng dan Sumbasel 2) Untuk menguji apakah orientasi etika mempengaruhi sensitivitas etika auditor pada Kantor Akuntan Publik Perwakilan Wilayah Sumbateng dan Sumbasel. 3) Untuk menguji apakah komitmen mempengaruhi sensitivitas etika auditor pada Kantor Akuntan Publik Perwakilan Wilayah Sumbateng dan Sumbasel.

TELAAH PUSTAKA

Sensitivitas Etika

Sensitivitas etika merupakan tingkat kemampuan seseorang dalam

pengambilan keputusan dengan memahami nilai moral yang terkandung didalamnya (Shaub *et al.*, 1993) dalam Dewi (2015). Tingkat sensitivitas tiap individu berbeda-beda tergantung kemampuan masing-masing individu. Sensitivitas etika diukur dengan menggunakan empat situasi yang terjadi dalam pelaksanaan audit yang berhubungan dengan kemampuan auditor, penggunaan waktu kerja, mengutamakan kepentingan pribadi, dan pemahaman prinsip akuntansi.

Kemampuan seseorang profesional untuk berperilaku etis sangat dipengaruhi oleh sensitivitas individu tersebut terhadap etika. Faktor yang penting dalam menilai perilaku etis adalah adanya kesadaran para individu bahwa mereka adalah agen moral. Jadi kemampuan untuk mengakui sifat dasar etika dari sebuah keputusan merupakan sensitivitas etika (*ethical sensitivity*) (Aziza dan Agus Salim, 2007).

Pengalaman

Pengalaman adalah suatu proses pembelajaran dan penambahan potensi tingkah laku yang baik dari pendidikan formal maupun informal (Knoers dan Haditono, 1999) dalam Dewi (2015). Pengalaman merupakan hal yang tidak dapat dipisahkan dari kehidupan manusia sehari – harinya. Pengalaman juga sangat berharga bagi setiap manusia, dan pengalaman juga dapat diberikan kepada siapa saja untuk digunakan dan menjadi pedoman serta pembelajaran manusia.

Orientasi Etika

Orientasi etika merupakan alternatif pola perilaku seseorang untuk menyelesaikan dilema etika dan konsekuensi yang diharapkan oleh fungsi yang berbeda (Higgins dan Kelleher, 2005) dalam Dewi (2015). Orientasi etika berhubungan dengan faktor eksternal seperti lingkungan budaya, lingkungan industri, lingkungan organisasi dan pengalaman pribadi yang

merupakan faktor internal individu tersebut (Hunt dan Vitell, 1986) dalam Syaikhul Falah (2006).

Syaikhul Falah (2006) 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.

Komitmen

Aranya *et al.* (1981) serta Aranya dan Ferris (1984) dalam Dewi (2015) mendefinisikan komitmen sebagai berikut:

- 1) sebuah kepercayaan, penerimaan tujuan dan nilai organisasi dan/atau profesi,
- 2) kesediaan mengerahkan usaha untuk organisasi dan/atau profesi,
- 3) keinginan mempertahankan keanggotaan dalam organisasi dan/ atau profesi.

Bline *et al.* (1992) membedakan komitmen yaitu komitmen profesional dan komitmen organisasional. Komitmen organisasional adalah dedikasi terhadap organisasi untuk tetap menjadi bagian dalam organisasi tersebut. Komitmen profesional merupakan sikap positif terhadap suatu profesi untuk tetap menjaga nama baik profesi.

Pengaruh Pengalaman dan Sensitivitas Etika Auditor

Pengalaman adalah proses pembelajaran dan penambahan potensi tingkah laku yang diperoleh dari pendidikan formal maupun non formal (Knoers dan Haditono, 1991) dalam Gde Herry Sugiarto (2013). Standar professional Akuntan Publik (SPAP) menyatakan bahwa pelaksanaan audit

harus dilakukan oleh orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Auditor yang memiliki pengalaman lebih konservatif saat menghadapi dilema etika. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman auditor akan berkaitan dengan tingkat ketelitian auditor dan dapat mempengaruhi sensitivitas etika seorang auditor saat melaksanakan tugasnya.

Penelitian sebelumnya membuktikan bahwa pengalaman berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor (Noprianti : 2010), Gde Herry (2013). Hasil penelitian membuktikan bahwa pengalaman mengarahkan seseorang untuk semakin baik dalam bekerja, berpikir dan bersikap untuk meraih suatu tujuan. Semakin teliti auditor, maka semakin meningkat sensitivitas etika yang dimiliki auditor untuk mengambil suatu keputusan dalam semua aktivitasnya.

H1: Pengalaman berpengaruh positif terhadap Sensitivitas Etika Auditor.

Pengaruh Orientasi Etika dan Sensitivitas Etika Auditor

Orientasi etika terdiri dari idealisme dan relativisme. Idealisme yang dimaksud dalam penelitian ini adalah suatu hal yang dipercaya individu tentang konsekuensi yang dimiliki dan diinginkan tidak melanggar nilai-nilai etika. Sedangkan, relativisme yang dimaksud dalam penelitian ini adalah sikap penolakan terhadap nilai-nilai etika dalam mengarahkan perilaku etis. Menurut Shaub *et al.* (1993) dalam Falah (2006:22) bahwa seseorang idealisme akan cenderung peka pada kerugian yang menimpa orang lain.

Jadi dengan orientasi etika yang dimiliki oleh seorang auditor itu membuatnya memiliki sensitivitas etika yang diperlukan untuk menentukan harapan-harapan atau tujuan yang ingin dicapainya. Hal ini diperkuat dengan

penelitian yang dilakukan oleh Martina, (2015) bahwa terdapat pengaruh antara orientasi etika dengan sensitivitas etika.

H2a : Idealisme berpengaruh pada sensitivitas etika

H2b : Relativisme berpengaruh pada sensitivitas etika

Pengaruh Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor

Aranya *et al.* (1981) serta Aranya dan Ferris (1984) mendefinisikan komitmen sebagai sebuah kepercayaan pada nilai-nilai organisasi dan/atau profesi untuk mengerahkan usaha atas nama organisasi dan/atau profesi sehingga memunculkan keinginan untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi dan/atau profesi. Komitmen dibedakan menjadi komitmen profesional dan komitmen organisasional secara empiris dan diprediksi oleh variabel yang berbeda (Bline *et al.*, 1992; Brierly, 1996; Leong *et al.*, 2003).

Secara intuisi, auditor diharapkan dalam menjalankan profesi akuntannya lebih sensitif untuk masalah etika profesi. Auditor harus melaksanakan standar etika dan mendukung tujuan dan norma professional yang merupakan salah satu aspek komitmen professional (Putri, 2012). Komitmen yang tinggi tersebut direfleksikan dalam tingkat sensitivitas yang tinggi pula untuk masalah yang berkaitan dengan etika professional (Nur Aziza dan Andi Agus Salim, 2007).

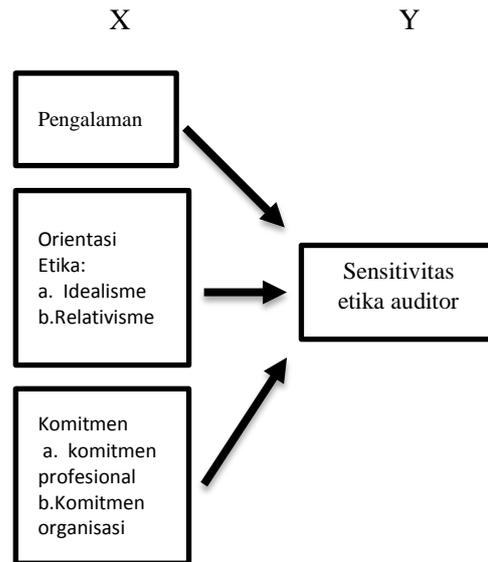
H3a : Komitmen profesional berpengaruh pada sensitivitas etika auditor

H3b : Komitmen organisasional berpengaruh pada sensitivitas etika auditor.

Model Penelitian

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka model penelitian dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 1
Model Penelitian**



METODE PENELITIAN

. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berada di perwakilan wilayah sumbateng dan sumbasel. Peneliti memilih auditor sebagai populasi karena auditor langsung terjun ke lapangan dalam melakukan profesi auditnya serta auditor memiliki kode etik dalam profesinya sehingga bekerja dalam nilai-nilai etika yang berlaku untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat pengguna jasa profesionalnya.

Sampel penelitian ini adalah auditor yang bekerja di 23 Kantor Akuntan Publik (KAP) yang ada di perwakilan wilayah Sumbateng dan Sumbasel yaitu Pekanbaru, Jambi, Palembang, Bandar Lampung.. Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan secara *purposive sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel yang dilakukan dengan berbagai pertimbangan dan kriteria agar data yang dihasilkan sesuai tujuan.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer, dimana data-data penelitian diperoleh secara langsung dari sumber-

sumber asli yang didasarkan hasil kuesioner yang disebarakan oleh peneliti. Data tersebut diperoleh melalui kuesioner yang berupa daftar pertanyaan secara terstruktur, dimana setiap responden dibatasi dalam memberikan jawaban pada beberapa alternatif jawaban tertentu. Sumber data penelitian ini adalah skor total yang diperoleh dari pengisian kuesioner yang telah dikirim kepada responden.

Definisi Operasional dan Variabel Penelitian

Variabel independen dalam penelitian ini adalah pengalaman, orientasi etika dan komitmen yang diukur dengan menggunakan *skala likert* 1-5. Sedangkan variabel dependen yaitu sensitivitas etika auditor diukur dengan menggunakan *skala likert* 1-5.

Pengujian Instrumen Penelitian Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur bahwa variabel yang digunakan benar-benar bebas dari kesalahan sehingga menghasilkan hasil yang konsisten meskipun diuji berkali-kali.

Uji Validitas

Dilakukan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2013).

Metode Analisis Data

Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik terdiri dari uji normalitas, uji heteroskedastisitas, dan uji multikolinearitas.

Analisis Regresi Berganda

Pengujian ini dianggap sesuai dengan rumusan masalah ini karena penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap

variabel dependen. Hipotesis pertama sampai keempat akan diuji dengan persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \epsilon$$

Keterangan :

Y = Sensitivitas Etika Auditor

α = Bilangan Konstan

$\beta_1 - \beta_3$ = Koefisien Regresi

X1 = Pengalaman

X2 = Orientasi Etika

X3 = Komitmen

ϵ = Faktor lain yang berpengaruh terhadap variabel terikat (Y)

Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi (R²) adalah sebuah koefisien yang menunjukkan persentase semua pengaruh variabel independen dan variabel moderating terhadap dependen. Persentase tersebut menunjukkan seberapa besarnya variabel independen dan variabel moderating dapat menjelaskan variabel dependen.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif mempunyai tujuan untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian. Hasil statistik deskriptif dengan menggunakan bantuan program SPSS dapat dilihat pada tabel 1 berikut ini :

Tabel 1

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Pengalaman	65	4,00	14,00	9,5538	2,19396
Idealisme	65	34,00	50,00	42,2615	4,21781
Relativisme	65	34,00	50,00	41,9846	4,22970
Komitmen Profesional	65	15,00	25,00	20,1385	2,16418
Komitmen Organisasi	65	13,00	20,00	16,0154	2,01938
Sensitivitas Etika	65	14,00	20,00	17,0000	2,09911

Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil Kualitas Data

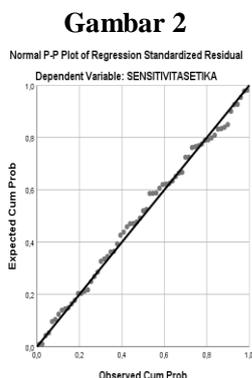
Hasil pengujian validitas dan reliabilitas untuk variabel Kecenderungan Kecurangan Akuntansi, Sistem Pengendalian Intern, Asimetri Informasi, Kesesuaian Kompensasi dan moralitas manajemen sudah valid karna nilai angka *Pearson Correlation* pada setiap indikator dalam penelitian ini berada lebih besar dari 0,01/ 0,05, dimana angka tersebut signifikan pada level 0,01 atau 0,05. Oleh karna itu semua butir pertanyaan untuk semua variabel independen dan dependen dinyatakan valid.

Berdasarkan hasil pengujian reliabilitas data untuk semua variabel dalam penelitian ini diperoleh hasil *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,60 dan lebih besar dari 0,80 yang berarti bahwa data tersebut reliabel dan sangat reliabel, dan dapat dilanjutkan pada pengolahan berikutnya.. Berarti variabel yang digunakan sudah konsisten dan dapat dipercaya.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas dapat dilihat dari uji dengan menggunakan gambar normal *probability plot* yang dapat dilihat pada Gambar 2 berikut ini .



Sumber : Data Olahan, 2018

Dari gambar Normal PP Plot diatas terlihat bahwa data menyebar di sekitar garis diagonal. Dapat diartikan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas.

Hasil Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan dengan melihat *tolerance value* dan VIF. Multikolinearitas tidak terjadi bila nilai *tolerance value* diatas 0,1 atau nilai VIF dibawah 10. Hasil uji multikolinearitas disajikan dalam Tabel 2 berikut ini.

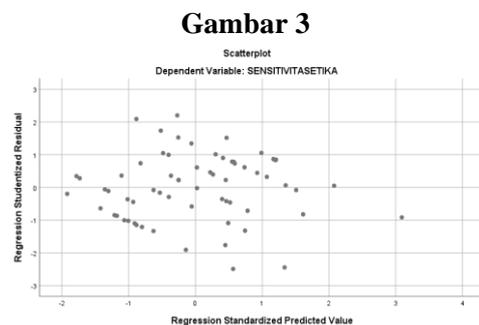
Tabel 2

Model	Collinearity Statistics		Keterangan
	Tolerance	VIF	
(Constant)			
Pengalaman	,887	1,127	Tidak Terjadi Multikolinieritas
Idealisme	,803	1,245	Tidak Terjadi Multikolinieritas
Relativisme	,827	1,209	Tidak Terjadi Multikolinieritas
Komitmen Profesional	,831	1,203	Tidak Terjadi Multikolinieritas
Komitmen Organisasi	,880	1,137	Tidak Terjadi Multikolinieritas

Sumber : Data Olahan, 2018.

Berdasarkan tabel 2 dapat dilihat bahwa nilai *tolerance* masing-masing variabel menunjukkan angka > 0,1 dan nilai VIF menunjukkan < 10, sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa masing-masing variabel terbebas dari multikolinieritas.

Hasil Uji Heterokedastisitas



Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil uji heterokedstisitas dapat dilihat pada gambar 3 berikut ini:

Dari gambar Scatterplot terlihat bahwa data tidak membentuk pola tertentu dan menyebar secara acak di atas dan di bawah titik 0 pada sumbu Y. Dapat diartikan bahwa model regresi bebas dari heterokedastisitas

Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Model yang dirancang dalam penelitian ini melibatkan 4 variabel Pengalaman, Orientasi etika, Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor. Berikut hasil analisis statistik yang dilakukan untuk model penelitian regresi linear berganda yang disajikan pada tabel 3.

Tabel 3

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	5,621	1,881		0,065	5,621
Pengalaman	0,228	2,323	0,238	0,024	0,228
Idealisme	0,212	3,885	0,427	0,000	0,212
Relativisme	0,187	3,543	0,376	0,001	0,187
Komitmen Profesional	0,235	2,275	0,242	0,027	0,235
Komitmen Organisasi	0,350	3,294	0,337	0,002	0,350
R square	Adj. R Square	Sig F			
0,756	0,710	0,000 ^b			

Sumber : Data Olahan, 2018

Dari tabel 3 diatas dapat diperoleh persamaan regresi linear berganda sebagai berikut:

Persamaan Regresi Berganda:

$$Y = 5,621 + 0,228X_1 + 0,212X_2 + 0,187X_3 + 0,235X_4 + 0,350X_5 + 0$$

Hasil Pengujian Koefisien Determinasi (*Adjusted R²*)

Hasil koefisien determinasi dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 4

Hasil Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,876 ^a	0,756	0,710	1,61192

Sumber : Data Olahan, 2018

Berdasarkan tabel diatas, diketahui nilai adjusted R square sebesar

0,710. Artinya adalah bahwa variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen adalah sebesar 71,0%. Sedangkan sisanya 29,0% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan di dalam penelitian ini.

Pembahasan

Pengaruh Pengalaman dan Sensitivitas Etika Auditor (H1)

Hasil pengujian hipotesis satu (H1) menunjukkan bahwa pengalaman berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel. Secara statistik, hasil analisis menunjukkan koefisien beta *unstandardized* dari variabel pengalaman adalah sebesar 0,228 serta nilai sig.t (0,024) < 0,05. Koefisien bernilai positif menunjukkan bahwa pengalaman auditor memiliki pengaruh positif pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel.

Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman sangat penting untuk menghadapi dilema etika. Semakin berpengalaman seorang auditor maka semakin teliti dalam menyelesaikan tugas dan membuat keputusan serta semakin meningkat sensitivitas etika yang dimiliki auditor. Oleh karena itu auditor yang berpengalaman akan mampu mengasah kepekaan dalam melakukan audit laporan keuangan, pengalaman yang dimiliki auditor dapat membuat auditor tersebut belajar dari kesalahan masa lalu agar lebih sensitif dalam menghadapi dilema etika.

Pengaruh Idealisme dan Sensitivitas Etika Auditor (H2a)

Hasil pengujian hipotesis kedua (H2a) menunjukkan bahwa idealisme berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel. Secara statistik, hasil analisis menunjukkan koefisien beta *unstandardized* dari variabel idealisme adalah sebesar 0,212

serta nilai sig.t (0,000) < 0,05. Koefisien bernilai positif menunjukkan bahwa idealisme auditor memiliki pengaruh positif pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel.

auditor yang idealistis selalu berusaha untuk menghindari kesalahan kepada pengguna laporan keuangan. Dengan demikian, auditor yang mempunyai tipe tersebut lebih menerima dan percaya akan tujuan dan nilai profesi akuntan, taat (setia) pada standar profesi akuntan, memberikan opini secara moral serta berusaha untuk tetap menjadi bagian dari profesi akuntan.

Pengaruh Relativisme dan Sensitivitas Etika (H2b)

Hasil pengujian hipotesis kedua (H2b) menunjukkan bahwa relativisme berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel. Secara statistik, hasil analisis menunjukkan koefisien beta *unstandardized* dari variabel relativisme adalah sebesar 0,187 serta nilai sig.t (0,001) < 0,05. Koefisien bernilai positif menunjukkan bahwa relativisme auditor memiliki pengaruh positif pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa relativisme berpengaruh signifikan terhadap tingkat sensitivitas etika auditor sehingga dapat disimpulkan bahwa responden memiliki relativisme yang rendah. Seorang auditor yang memiliki relativisme rendah mempunyai tingkat sensitivitas terhadap situasi etika.

Pengaruh Komitmen Profesional dan Sensitivitas Etika (H3a)

Hasil pengujian hipotesis ketiga (H3a) menunjukkan bahwa Komitmen Profesional berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel. Secara statistik, hasil analisis

menunjukkan koefisien beta *unstandardized* dari variabel Komitmen Profesional adalah sebesar 0,235 serta nilai sig.t (0,027) < 0,05. Koefisien bernilai positif menunjukkan bahwa Komitmen Profesional auditor memiliki pengaruh positif pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel.

Profesionalisme membantu auditor menciptakan pelayanan audit yang lebih baik bagi klien atau masyarakat. Hal ini menunjukkan bahwa komitmen profesional sangat penting, karena peningkatan komitmen profesional auditor berakibat pada peningkatan sensitivitas etika auditor dalam mengambil suatu keputusan.

Pengaruh Komitmen Organisasi dan Sensitivitas Etika (H3b)

Hasil pengujian hipotesis ketiga (H3b) menunjukkan bahwa Komitmen Organisasi berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel. Secara statistik, hasil analisis menunjukkan koefisien beta *unstandardized* dari variabel Komitmen Organisasi adalah sebesar 0,350 serta nilai sig.t (0,002) < 0,05. Koefisien bernilai positif menunjukkan bahwa Komitmen Organisasi auditor memiliki pengaruh positif pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di sumbateng dan sumbasel.

Pada penelitian ini komitmen organisasi berpengaruh pada sensitivitas etika. Hal tersebut menunjukkan bahwa komitmen pada organisasi memunculkan keinginan untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi. Salah satu cara yang dapat dilakukan auditor untuk bertahan sebagai anggota dari organisasi adalah memahami keputusan yang dibuat, serta pemahaman yang dapat meningkatkan sensitivitas etika. Dengan demikian, auditor yang mempunyai komitmen organisasi yang tinggi dan sensitivitas etika yang tinggi

akan lebih terlihat pada perilaku etikannya.

SIMPULAN, KETERBATASAN, SARAN

Simpulan

Berdasarkan pada penelitian yang telah dilakukan dan dijelaskan pada bab IV dengan menggunakan metode analisis regresi linear berganda maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Pengalaman berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di perwakilan wilayah sumbateng dan sumbasel. Koefisien regresi variabel pengalaman bernilai positif. Hal ini bermakna bahwa auditor yang memiliki pengalaman akan memiliki tingkat sensitivitas etika yang tinggi.
2. Idealisme berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di perwakilan wilayah sumbateng dan sumbasel. Koefisien regresi variabel Idealisme bernilai positif. Hal ini bermakna bahwa auditor yang memiliki Idealisme akan memiliki tingkat sensitivitas etika yang tinggi.
3. Relativisme berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di perwakilan wilayah sumbateng dan sumbasel. Koefisien regresi variabel relativisme bernilai positif. Hal ini bermakna bahwa auditor yang memiliki relativisme akan memiliki tingkat sensitivitas etika yang tinggi.
4. Komitmen Profesional berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di perwakilan wilayah sumbateng dan sumbasel. Koefisien regresi variabel Komitmen Profesional bernilai positif. Hal ini bermakna bahwa auditor yang memiliki komitmen profesional akan memiliki tingkat sensitivitas etika yang tinggi.

5. Komitmen Organisasi berpengaruh pada sensitivitas etika auditor Kantor Akuntan Publik di perwakilan wilayah sumbateng dan sumbasel. Koefisien regresi variabel Komitmen Organisasi bernilai positif. Hal ini bermakna bahwa auditor yang memiliki pengalaman komitmen Organisasi akan memiliki tingkat sensitivitas etika yang tinggi.

Keterbatasan

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan yang dimiliki, namun demikian diharapkan dapat memberikan bahan pertimbangan dalam praktek dan pengembangan berikutnya. Beberapa keterbatasan penelitian ini antara lain:

1. nilai *Adjusted R Square* adalah sebesar 0,710 (71,0%). Angka tersebut menunjukkan bahwa variabilitas variabel sensitivitas etika dapat dijelaskan oleh variabel pengalaman, idealisme, relativisme, komitmen profesional, komitmen organisasional, sebesar 71 persen, sedangkan sisanya sebesar 29 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.
2. Pengumpulan data menggunakan kuesioner yang diisi oleh responden tanpa didampingi peneliti secara langsung, sehingga jika ada pertanyaan yang kurang dipahami oleh responden, responden tidak dapat mengkonfirmasi kepada peneliti, di khawatirkan hal tersebut akan mengakibatkan informasi yang diperoleh kurang tepat.
3. Responden penelitian terbatas pada Kantor Akuntan Publik perwakilan wilayah sumbateng dan sumbasel yaitu pekanbaru, jambi, Palembang dan bandar lampung. Maka dapat diperluas di provinsi lain di Indonesia supaya dapat digeneralisasi
4. Data ini dihasilkan dari instrumen berdasarkan jawaban responden dengan metode survey melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara, observasi, ataupun

survey lapangan dikarenakan keterbatasan waktu.

Saran

Dengan mempertimbangkan keterbatasan-keterbatasan yang ada, maka disarankan untuk penelitian yang akan datang memperhatikan hal-hal berikut:

1. Untuk peneliti selanjutnya dapat dilakukan penambahan variabel penelitian seperti Fee audit, Profesionalisme, dan Religiusitas.
2. Untuk masa yang akan datang dalam mengisi kuesioner sebaiknya responden di dampingi langsung oleh peneliti agar informasi yang didapatkan responden lebih tepat.
3. Diharapkan peneliti selanjutnya untuk memperluas daerah penelitian dan memperbanyak responden serta mengambil objek penelitian di auditor internal pemerintah, BPK dan auditor internal perusahaan.
4. Diharapkan untuk peneliti selanjutnya agar dapat menggunakan metode wawancara, survei lapangan, observasi atau semacamnya untuk menghindari jawaban responden yang mungkin tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. (2011). *Auditing dan Pelayanan Verifikasi: Pendekatan Terpadu*, alih bahasa oleh Tim Dejakarta, edisi kesembilan, Jakarta: Indeks.
- Aziza, N. dan Salim A. 2007. "Pengaruh Orientasi Etika Pada Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor (Studi Empiris pada Auditor di Bengkulu dan Sumatera Selatan)". Simposium Nasional Akuntansi 11. Universitas Tanjung Pura, Pontianak.
- Arijayanto, Agus. 2011. *Etika bisnis bagi pelaku bisnis*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Alwi, Guntur Ujiyanto. 2005. *Analisis pengaruh komitmen profesional dan komitmen organisasional terhadap kepuasan kerja karyawan pada Ban Bukopin di Yogyakarta*. Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia.
- Bline, DM., Meixner, W.F and Aranya. N. 1992. "The Impact Of The Work Setting On The Organizational & Proksional Commitment of Accountants", *Research in Govermental & Non Profit Accounting*, Vol. 7, pp.79-96.
- Badjuri, Achmad. 2009. *Pengaruh Komitmen Organisasional dan Profesional terhadap Kepuasan Kerja Auditor dengan Motivasi sebagai Variabel Intervening (Studi pada KAP di Jawa Tengah dan DIY)*. ISSN 1979-4886.
- Benny. 2008. *Analisis pengaruh pengalaman, komitmen profesional, dan komitmen organisasi terhadap sensitivitas etika auditor pada Kanto Akuntan Publik di Sumatera*. Pekanbaru: Universitas Riau.
- Brooks, Leonard. J. (2008). *Etika Bisnis & Profesi*. Toronto: Salemba Empat.
- Dewi, Restya, dkk. 2017. *Pengaruh Budaya Etis Organisasi, Orientasi Etika, Dan Gender Terhadap Sensitivitas Etika Auditor*. E-journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha. Vol.7 No, 1.

- Dewi, Putu Purnama, dkk. 2015. *Pengaruh Pengalaman, Orientasi Etika, Komitmen, dan Budaya Etis Organisasi Terhadap Sensitivitas Etika Auditor*. E-jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana :ISSN:2337-3067.
- Dian, Indri Purnamasari, 2005. *Pengaruh pengalaman kerja terhadap hubungan partisipasi dengan efektivitas sistem informasi*, *Jurnal Riset Akuntans Keuangan*, Jakarta.
- Duska, Ronald, F., dan Duska, Brenda, S. 2003. *Accounting Ethics*. *Blackwell Publishing Ltd*.