

**PENGARUH GENDER, LOCUS OF CONTROL, INTELLECTUAL CAPITAL,
DAN ETHICAL SENSITIVITY TERHADAP PERILAKU ETIS MAHASISWA
AKUNTANSI PADA PERGURUAN TINGGI
(Survey pada Perguruan Tinggi di Kota Palembang)**

Oleh: Febrianty
Staf Pengajar Fakultas Ekonomi - Universitas Tridianti Palembang

ABSTRACT

This study aims to look at the influence of gender, locus of control, intellectual capital, and ethical sensitivity to the ethical behavior of accounting students at universities in the city of Palembang. This research is expected to strengthen the credibility of the accounting profession in the future. Theoretically, this study is expected to provide empirical evidence and confirmation of consistency with previous research results. The sample in this study as many as 340 college students in the city of Palembang, namely: Tridianti University, University of IBA, University Taman Siswa, University of PGRI, University of Muhammadiyah, and STIE MUSI. The analysis technique used for the first hypothesis by using MEANS to test the hypothesis while the second, third, and fourth by using a simple regression test. The results obtained for this research is there gender differences affect ethical behavior. External locus of control did not affect the ethical behavior of accounting students at universities. While the ethical sensitivity and intellectual capital have positive and significant impact on accounting students' ethical behavior in college.

Keyword : *Gender, Locus of Control, Intellectual capital, Ethical sensitifity, ethical sensitifity, ethical behavior*

PENDAHULUAN

Seluruh jajaran Perguruan Tinggi di Indonesia terinspirasi untuk bangkit kembali menata kurikulum (silabus, komposisi dan muatan) yang dianggap lebih mampu mencetak insan akademis yang kecerdasan intelektualnya setara dengan kepekaan nuraninya. Begitu pula halnya sebagai anggota dosen yang mengajar di Jurusan Akuntansi, akuntan mempunyai kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka bernaung, profesi mereka, masyarakat, dan diri mereka sendiri. Swindle et. al. (1987) sebagaimana dikutip oleh Fatt (1995), yang melakukan *survey* untuk meneliti masalah nilai-nilai dan etika didalam profesi akuntansi dan 1.000 kuisisioner yang dikirimkan, diperoleh respons sebanyak 224 dan akuntan publik. Kuisisioner tersebut meliputi empat pertanyaan: 1) nilai-nilai apa yang penting bagi akuntan publik? 2) bagaimana penerimaan akuntan publik terhadap perilaku yang dipertanyakan keetisannya? 3) bagaimana penilaian akuntan publik terhadap penerimaan perilaku yang secara etis dipertanyakan oleh akuntan publik lain? 4) apakah alasan yang digunakan oleh akuntan publik dalam membuat keputusan etis?

Hasil survei tersebut menunjukkan bahwa akuntan publik saat ini mempunyai sistem nilai yang lebih berorientasi personal daripada sosial dan mereka tampaknya tidak menekankan pada karakteristik nilai-nilai masyarakat saat ini. Konsekuensinya, sebagaimana ditunjukkan oleh Wright et al. (1997) melalui penelitiannya yang hasilnya adalah bahwa makin besar sistem nilai yang berorientasi personal, maka makin kurang

penting dimensi etis dipertimbangkan dalam sebuah konflik antara diri sendiri dengan masyarakat. Analisis lain terhadap sikap etis dalam profesi akuntan menunjukkan bahwa akuntan publik mempunyai kesempatan untuk melakukan tindakan tidak etis dalam profesi mereka (Finn et al. 1988 sebagaimana dikutip oleh Fatt 1995). Di Indonesia, isu mengenai etika akuntansi berkembang seiring dengan terjadinya beberapa pelanggaran etika, baik yang dilakukan oleh akuntan publik, akuntan intern, maupun akuntan pemerintah. Dimana untuk kasus akuntan publik, beberapa pelanggaran etika ini dapat ditelusuri dari laporan Dewan Kehormatan IAI dalam laporan pertanggungjawaban pengurus IAI periode 1990-1994 yang menyebutkan adanya 211 buah kasus yang melibatkan 53 KAP (Husada, 1996).

Hal-hal tersebut seharusnya tidak terjadi apabila setiap akuntan mempunyai pengetahuan, pemahaman, dan menerapkan etika secara memadai dalam pelaksanaan pekerjaan profesionalnya. Fatt (1995) melakukan survei dengan mengirimkan 500 kuisioner kepada masyarakat, mahasiswa akuntansi, dan akuntan publik untuk meneliti persepsi mereka mengenai kualitas personal akuntan. Hasilnya menunjukkan lebih dari setengah responden menganggap bahwa integritas dan kualitas etis seorang akuntan merupakan kualitas personal yang paling penting. Untuk merespon situasi seperti di atas, *American Assembly of Collegiate Schools of Business* (1990) dan *the National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (1987), sebagaimana dikutip oleh Ameen et al. (1996), merekomendasikan perlunya memberi penekanan yang lebih pada masalah-masalah etis dalam mengajar mata kuliah akuntansi. Kedua organisasi tersebut meyakini pentingnya mahasiswa bisnis dan kaum profesional untuk menjadi lebih sadar dan sensitif terhadap masalah-masalah etika. Kerr dan Smith (1995) juga menyatakan bahwa perilaku etis dan pendidikan merupakan hal yang kritis dalam masyarakat modern, dunia bisnis, dan profesi akuntansi. Ketika perilaku etis hilang dari dalam diri akuntan, maka kredibilitas profesi akuntansi ada dalam bahaya. (Kerr dan Smith 1995).

Dalam bidang akuntansi, penelitian mengenai etika telah banyak dilakukan. Penelitian-penelitian yang dilakukan oleh Loo (1993), Fischer dan Rosenzweig (1995), dan Stevens et al. (1993) menemukan bahwa mahasiswa akuntansi cenderung menunjukkan tingkat kesadaran etis yang lebih rendah dibanding praktisi. Sedangkan, O'Clock dan Okleshen (1993) menemukan bahwa mahasiswa akuntansi mempunyai tingkat kesadaran yang lebih rendah dan pada mahasiswa non akuntansi. Penemuan-penemuan tersebut cukup memprihatinkan karena profesi akuntansi publik yang kelak akan disandang oleh para mahasiswa akuntansi tersebut terkait erat dengan masalah-masalah etika. Penemuan-penemuan tersebut makin memperkuat alasan untuk mengintegrasikan masalah-masalah etika ke dalam kurikulum akuntansi.

Bibit-bibit perilaku tidak etis di kalangan profesional sebetulnya sudah tumbuh bahkan sejak sebelum menjadi mahasiswa (sejak SMU ke bawah). Perilaku tersebut, disadari atau tidak, terpupuk oleh aktivitas keseharian dalam kuliah. Salah satu perilaku tidak etis dalam aktivitas keseharian mahasiswa adalah perilaku menyontek/menjiplak. Dengan mengutip Putka (1992), Kerr dan Smith (1995) menyebutkan bahwa perilaku menjiplak/menyontek yang dilakukan oleh murid SMU/mahasiswa meningkat dan 40% pada tahun 40-an menjadi 75% hingga saat ini. Lebih lanjut Putka (1992), sebagaimana dikutip oleh Kerr dan Smith (1992), mengemukakan alasan menjiplak/menyontek di kalangan murid SMU dan mahasiswa: menjiplak dan menyontek dalam SMU untuk mencari nilai tinggi, sedang menjiplak/menyontek dalam kuliah untuk mencapai karir.

Kerr dan Smith (1995) juga meminta mahasiswa akuntansi untuk mendaftar masalah etika yang utama yang ada di lingkungan kuliah mereka. Hasilnya menunjukkan bahwa respons yang paling sering terjadi di lingkungan kuliah mereka adalah: 1) menyontek pada waktu ujian, 2) menyalin PR atau masalah kasus yang dikerjakan oleh

mahasiswa lain, 3) berusaha meminta kepada dosen untuk memberi nilai yang tinggi dengan “*brownnosing*” atau “*sub stories*”, 4) memutuskan apakah akan melaporkan atau tidak mahasiswa lain yang menyontek, 5) tidak memberi kontribusi yang memadai di dalam tugas kelompok. Selain itu, Kerr dan Smith (1995) juga meminta mahasiswa untuk menilai tingkat penyontekan dalam ujian di antara murid sekolah SMU, mahasiswa secara keseluruhan, dan mahasiswa akuntansi khususnya. Hasilnya menunjukkan tingkat penyontekan di kalangan murid SMU sebesar 57%, mahasiswa secara keseluruhan 29%, dan mahasiswa akuntansi 19%.

Sierles et al. (1980) meneliti frekuensi dan korelasi penjiplakan/penyontekan di antara mahasiswa kedokteran selama kuliah dengan perilaku tidak etis setelah menapaki jenjang karir. Hasil penelitian Sierles et al. (1980) menunjukkan bahwa perilaku menyontek/menjiplak merupakan prediktor atas perilaku tidak etis dalam *setting* profesional selanjutnya. Termotivasi oleh penemuan Sierles et al. (1980), Ameen et al. (1996) melakukan survei yang bertujuan untuk mengetahui kemungkinan hubungan antara faktor *gender* dengan kesungguhan untuk mentoleransi perilaku akademis yang tidak etis, yaitu perilaku menyontek/menjiplak. Penelitian mengenai hubungan antara *gender* dengan sensitivitas etis menurut Ameen et al. (1996) diperlukan karena sejak akhir tahun 70-an jumlah mahasiswa akuntansi wanita meningkat dengan pesat. Selama periode tersebut makin banyak mahasiswa akuntansi wanita yang menjadi *top performer* di dalam kelas dan lebih terlibat dalam aktivitas yang berkaitan dengan akuntansi (organisasi akuntansi, *graduate assistaniships*, *internships*, dan sebagainya). Dalam penelitiannya tersebut, Ameen et al. (1996) menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Sierles et al. (1980). Hasil penelitian Ameen et al. (1996) tersebut menunjukkan bahwa mahasiswa akuntansi wanita lebih sensitif terhadap isu-isu etis dan lebih tidak toleran dibanding mahasiswa akuntansi pria terhadap perilaku tidak etis.

Beberapa penelitian mengenai hubungan *gender* dengan etika selama ini menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Selain Ameen et al. (1996), Ruegger dan King (1992), Galbraith dan Stephenson (1993), dan Khazanchi (1995) menyatakan bahwa antara *gender* dengan etika terdapat hubungan yang signifikan. Sedangkan, Sikula dan Costa (1994) serta Schoderbek dan Deshpande (1996) menyatakan tidak ada hubungan yang signifikan antara *gender* dengan etika.

Dalam penelitian ini, peneliti ingin memperluas penelitian yang telah dilakukan oleh Ameen et al. (1996) selain *gender* juga menambah variabel *locus of control*, *intellectual capital*, dan *ethical sensitivity* terhadap perilaku etis pada mahasiswa jurusan akuntansi pada perguruan tinggi yang berbasis IT. Dimana pada perguruan tinggi yang berbasis IT (*Information Technology*), tidak diragukan lagi informasi mengalir deras maka problematik perilaku etis terjadi pada tataran yang kompleks, kekhawatiran terjadinya *tension* lintas budaya yang diakibatkan oleh kemudahan akses informasi dan berbagai kekhawatiran lainnya yang menimbulkan ketertarikan penulis untuk menelitinya.

Rumusan Masalah

Penulis merumuskan permasalahan yang mendasar dalam penelitian ini sebagai berikut:

- Apakah perbedaan *gender* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi ?
- Apakah *eksternal locus of control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi ?
- Apakah *intellectual capital* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi ?

- Apakah *ethical sensitivity* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi ?

Tujuan dan Manfaat Penelitian

Tujuan yang ingin penulis capai dalam penelitian ini adalah: Mengetahui pengaruh *gender, locus of control, intellectual capital, sensitivity ethical* terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi terutama kepada Perguruan Tinggi di Kota Palembang dalam upaya meningkatkan perilaku etis mahasiswanya dalam rangka memperkuat kredibilitas profesi akuntansi di masa yang akan datang. Secara teoritis penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris dan konfirmasi konsistensi dengan hasil penelitian sebelumnya.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pengertian Etika dan Perilaku Etis

Dalam banyak hal, pembahasan mengenai etika tidak terlepas dari pembahasan mengenai moral. Suseno (1987) mengungkapkan bahwa etika merupakan filsafat atau pemikiran kritis dan mendasar tentang ajaran-ajaran dan pandangan-pandangan moral. Sedangkan mengutip pendapat Karl Barth, Madjid (1992) mengungkapkan bahwa etika (*ethos*) adalah sebanding dengan moral (*mos*), dimana keduanya merupakan filsafat tentang adat kebiasaan (*sitten*). *Sitte* dalam perkataan Jerman menunjukkan arti moda (*mode*) tingkah laku manusia, suatu konstansi (kelumintuan) tindakan manusia. Karenanya secara umum etika atau moral adalah filsafat, ilmu atau disiplin tentang moda-moda tingkah laku manusia atau konstansi-konstansi tindakan manusia. Pengertian etika dalam kamus Echol dan Shadaly (1995) adalah bertindak etis, layak, beradab dan bertata susila. Menurut Boynton dan Kell (1996) etika terdiri dari prinsip-prinsip moral dan standar. Moralitas berfokus pada perilaku manusiawi “benar” dan “salah”. Selanjutnya Arens dan Loebbecke (1996) menyatakan bahwa etika secara umum didefinisikan sebagai perangkat moral dan nilai. Dari definisi tersebut dapat dikatakan bahwa etika berkaitan erat dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku. Termasuk para calon akuntan yang masih menempuh pendidikan tinggi. Dengan mengkritik terlalu sederhananya persepsi umum atas pengertian etika yang hanya dianggap sebagai pernyataan benar dan salah atau baik dan buruk. Etika sebenarnya meliputi suatu proses penentuan yang kompleks tentang apa yang harus dilakukan seseorang dalam situasi tertentu. Proses itu sendiri meliputi penyeimbangan pertimbangan sisi dalam (*inner*) dan sisi luar (*outer*) yang disifati oleh kombinasi unik dari pengalaman dan pembelajaran masing-masing individu. Kemudian Chua dkk. (1994), dalam konteks etika profesi, mengungkapkan bahwa etika profesional juga berkaitan dengan perilaku moral. Perilaku moral di sini lebih terbatas pada pengertian yang meliputi kekhasan pola etis yang diharapkan untuk profesi tertentu. Pada riset tentang isu-isu etika dalam akuntansi, secara umum menghindari diskusi filosofi tentang benar atau salah dan pilihan baik atau buruk. Namun lebih difokuskan pada perilaku etis atau tidak etis para akuntan yang didasarkan pada apakah mereka mematuhi kode etik profesinya atau tidak (Adams, 1994). Etika secara umum didefinisikan sebagai studi isi (*conduct*) yang sistematis yang didasarkan pada prinsip pengembangan moral, mencerminkan pilihan dan sebagai standar tentang sesuatu hal yang benar dan salah (Adams, 1994). Pada riset tentang isu-isu etika dalam akuntansi, secara umum menghindari diskusi filosofi tentang benar atau salah dan pilihan baik atau buruk. Namun lebih difokuskan pada perilaku etis atau tidak etis para akuntan yang didasarkan pada apakah mereka mematuhi kode etik profesinya atau tidak (Adams, 1994). Erikson dalam menciptakan model awal pengembangan moral dalam bentuk *self-styled* sebagai konsepsi

sosiopsikologis siklus hidup. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 1. Masing-masing tahapan pengembangan dalam siklus hidup individu dihadapkan dengan krisis psikologi yang spesifik. Resolusi masing-masing orang mengembangkannya melalui tahapan dalam siklus hidup (*life cycle*), perluasan masing-masing individu tentang krisis moral, sosial dan politis serta struktur sosial itu sendiri.

Tabel 1. *Life Cycle Stages*

No	Stage	Psychosocial Crises	Psychological Strengths	Radius of Significant Relations
1.	<i>Infancy</i>	<i>Trust vs Mistrust</i>		<i>Maternal Person</i>
			<i>HOPE</i>	
2.	<i>Early Childhood</i>	<i>Autonomy vs Shame, Doubt</i>		<i>Parental Persons</i>
			<i>WILL</i>	
3.	<i>Play Life</i>	<i>Initiative vs Guilt</i>		<i>Basic Family</i>
			<i>PURPOSE</i>	
4.	<i>School Age</i>	<i>Industry vs Inferiority</i>		<i>Neighborhood, School</i>
			<i>COMPETENCE</i>	
5.	<i>Adolescence</i>	<i>Identity and Repudiation vs Identity Diffusion</i>		<i>Peer Groups and Outgroups, Model of Leadership</i>
			<i>FIDELITY</i>	
6.	<i>Young Adulthood</i>	<i>Intimacy and Solidarity vs Isolation</i>		<i>Partners in Friendship, Sex, Competition, Cooperation</i>
			<i>LOVE</i>	
7.	<i>Adulthood</i>	<i>Generativity vs Self-Absorption</i>		<i>Devided Labor and Shared Household</i>
			<i>CARE</i>	
8.	<i>Old Age</i>	<i>Integrity vs Dispair</i>		<i>“Mankind” “My Kind”</i>
			<i>WISDOM</i>	

Sumber: Ericson, 1987 dalam Rustiana, 2003

Sedangkan Kohlberg menyatakan pemikirannya tentang pengembangan moral yang didasarkan pada konsep pengembangan kognitif Piaget (Berkowski dan Ugras, 1992). Kohlberg menginterpretasikan tahapan siklus hidup Erickson menjadi bagian integral dari 6 tahapan moral. Adapun tahapan moral Kohlberg dapat dilihat pada Tabel 2 berikut.

Tabel 2. Moral Stage

No	Level	Social Perspective	Stage	Correlation to Erikson
1	Preconventional	Personal Individual	1. Heteronomous Morality 2. Individualism, Instrumental Purpose and Exchange 3. Mutual Interpersonal Expectations Relationships and Interpersonal Conformity	I II III, IV
2	Conventional	Member of Society	4. Social Systems and Conscience 5. Social Contracts or Utility and Individual Right	V, VI, VIII VII
3	Postconventional/ Principled	Prior to Society	6. Universal Ethical Principles	VII

Sumber : Kohlberg, 1984 dalam Rustiana, 2003

Pada tahap *Preconventional level*:

1. *Punishment and Obedience Orientation*: benar atau salah ditentukan dari konsekuensi fisik salah satu pilihan, hukuman dihindari.
2. *Instrumental Concordance Orientation*: kebutuhan seseorang sama dengan tindakan benar, mencari kesamaan tujuan dengan lainnya.

Pada tahap *Conventional Level*:

1. *Interpersonal Concordance Orientation*: Perilaku menyenangkan bagi yang lain, *image* stereotip “*good behavior*.”
2. *Society Maintaining Orientation*: Perilaku sesuai dengan aturan tetap dan tuntutan sosial.

Pada tahap *Postconventional Level*:

1. *Social Contract Orientation*: Perilaku didefinisikan dalam istilah pengujian hak dan persetujuan oleh masyarakat, sudut pandang hukum lebih ditekankan.
2. *Universal Ethical Principle Orientation*: Perilaku sesuai dengan hati nurani.

Etika dalam Bidang Pendidikan Akuntansi

Isu mengenai etika dalam bidang akuntansi telah lama menjadi diskusi yang cukup panjang dan serius. Akuntan memberi informasi bagi pembuatan keputusan publik. Sebagai profesional, akuntansi dipercaya untuk menyajikan informasi keuangan. Untuk melaksanakan kewajibannya tersebut secara profesional, perilaku seorang akuntan harus konsisten dengan ide-ide etika yang tertinggi (Cohen et al. 1993). Mautz dan Sharaf (1993) telah menyinggung pentingnya *ethical conduct* ini dalam bidang *auditing*. Organisasi profesi akuntansi, misalnya *American Institute of Cert Public Accountants (AICPA)*, *Institute of Management Accountants (IMA)*, *Association of Government Accountants*, dan *Institute of Internal Auditor* telah merespon isu mengenai etika ini dengan menerbitkan Kode Etik Profesional bagi sektor-sektor publik, swasta, dan nirlaba (Borkowski dan Ugras 1992).

Di Indonesia, isu mengenai etika dalam area akuntansi juga sudah cukup lama mendapat perhatian yang cukup serius. Draft Kode Etik Akuntan Indonesia sudah disusun jauh sebelum kongres IAI yang pertama, namun baru disahkan untuk pertama kalinya pada Kongres IAI yang kedua dalam bulan Januari 1972 dan mengalami beberapa perubahan dan penyesuaian dalam setiap kongres (Agoes 1996). Banyak praktisi dan akademisi akuntansi yang sepakat bahwa meningkatnya perilaku tidak etis adalah karena kurangnya perhatian terhadap etika dalam kurikulum bisnis saat ini (Borkowski dan Ugras 1992). Hasil survei Kerr dan Smith (1995) terhadap 224 mahasiswa akuntansi di sebuah universitas besar di Amerika menunjukkan bahwa para mahasiswa sangat yakin bahwa masalah etika merupakan isu utama dalam bidang bisnis dan akuntansi dan kurangnya perhatian di bidang etika akan merusak profesi akuntansi.

Chua et al (1994) melakukan survei untuk meneliti tentang cakupan materi etika dalam kurikulum akuntansi di New Zealand dan Australia, yang dari hasil surveinya disimpulkan bahwa 82,3% responden menawarkan mata kuliah yang berisi komponen etika, baik di jenjang *undergraduate* ataupun *graduatenya*. Dari jumlah tersebut untuk jenjang *undergraduate*, 63,1%-nya mengintegrasikan beberapa elemen etika ke dalam mata kuliah yang cakupan elemen etikanya paling banyak (dinyatakan oleh 42,6% responden), disusul teori akuntansi (9,8%), dan akuntansi keuangan (8,2%).

Penelitian serupa yang bertujuan untuk menguji persepsi para pengajar akuntansi (dalam hal ini meliputi *Professor, Associate Professor, dan Assistant Professor*) terhadap cakupan etika dalam kurikulum akuntansi, juga dilakukan oleh McNair dan Milam dalam Ludigdo dan Machfoedz (1999). Secara umum hasilnya menunjukkan bahwa dari 202 profesor yang menjadi respondennya, mayoritas cenderung untuk memasukkan materi etika dalam mata kuliah akuntansi pokok. Bahkan lebih dari 77% dari mereka telah memasukkan materi etika tersebut dalam mata kuliah yang diajarkannya.

Kemudian Hildebeitel dan Jones (1992) melakukan penelitian dengan eksperimen tentang penilaian instruksi etis dalam pendidikan akuntansi. Penelitian ini dilaksanakan selama dua semester pada tahun ajaran 1989-1990, dengan menggunakan instrumen berupa empat belas daftar prinsip-prinsip perilaku etis yang dikembangkan oleh Lewis (1988). Hasil analisis dari *pre-test* dan *post-test* yang dilakukan menunjukkan bahwa pengambilan keputusan etis dipengaruhi oleh pengintegrasian etika ke dalam mata kuliah yang diajarkan. Penelitian Ward dkk. (1993) yang antara lain juga bertujuan untuk menguji sikap *Certified Public Accountants (CPAs)* berkaitan dengan pendidikan etika, menyimpulkan bahwa instruksi dalam konsep dan *literacy* etis adalah penting dan seharusnya secara jelas dimasukkan dalam kurikulum akuntansi di semua level pendidikan (Rustiana, 2003). Dalam masalah akuntansi ada beberapa prinsip yang harus diperhatikan oleh akuntan yaitu:

- a. *misstate* yaitu mengenai salah saji dalam laporan keuangan.
- b. *disclosure* yaitu mengenai pengungkapan informasi dalam laporan keuangan.
- c. *cost-benefit* yaitu mengenai beban perusahaan untuk melakukan pengungkapan.
- d. *responsibility* yaitu mengenai tanggung jawab untuk menyajikan laporan keuangan yang informatif bagi penggunaannya (Yulianti dan Fitriany, 2005).

Beberapa peneliti telah menemukan bahwa perilaku etis dipengaruhi secara signifikan oleh pihak lain yang dihadapi seorang individu dalam lingkungan profesinya tanpa memperhatikan apakah perilakunya sesuai dengan kode etik atau tidak. Tingkat pengaruh itu mungkin dipengaruhi oleh jarak dekatnya hubungan antara organisasi dengan pihak lain yang berkaitan, serta pihak yang berkuasa baik dari dalam, misalnya pimpinan dalam organisasi maupun luar organisasi, misalnya dengan pemerintah, Kantor Akuntan lain, dan sebagainya (Finn et al., 1988:25). Sedangkan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Shaub, dan Finn (1993:146) menunjukkan bahwa orientasi etika auditor (yang dibentuk oleh lingkungan budaya dan pengalaman pribadi) tidak hanya berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor namun juga berpengaruh terhadap tingkat komitmen organisasi maupun komitmen profesinya. Profesi akuntan sebagai suatu profesi yang memenuhi syarat-syarat ilmiah, perlu mempunyai Kode Etik, yaitu norma perilaku yang mengatur hubungan antara akuntan dengan para langganan/klien, antara akuntan dengan sejawatnya, dan antara profesi dengan masyarakat (Hadibroto, 1989:54). Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), sejak tahun 1973 telah mengesahkan “Kode Etik Akuntan Indonesia” yang telah mengalami revisi pada tahun 1986, dan terakhir pada tahun 1994. secara garis besar pedoman-pedoman yang tercantum dalam Kode Etik Akuntan Indonesia tidak berbeda dengan kode etik *International Federation of Accountants*

(IFAC), sebuah organisasi internasional yang anggotanya terdiri dari organisasi-organisasi akuntan hampir di seluruh dunia. Berdasarkan Pedoman Etika IFAC, syarat-syarat etika suatu organisasi akuntan didasarkan pada prinsip-prinsip dasar yang mengatur tindakan (perilaku) seorang akuntan dalam melaksanakan tugas profesionalnya. Prinsip-prinsip tersebut terdiri dari integritas, obyektivitas, kebebasan, kepercayaan, standar-standar teknis, kemampuan profesional, dan perilaku etis. Auditor merupakan suatu profesi penting untuk dikaji karena diantara tugas-tugas dan tanggung jawab profesi akuntan, tugas yang paling sentral adalah melakukan fungsi atetasi (pengujian). Walaupun manajemen pemeriksa/auditor untuk mengevaluasi dan menguji keterandalan laporan keuangan itu.

Gender dan Perilaku Etis

Dengan demikian, perlunya pengkajian masalah etika dan moral diakui secara luas oleh para mahasiswa akuntansi. Efek *Gender* dan Disiplin Ilmu Terhadap Persepsi Etis Betz et al. (1989), sebagaimana dikutip oleh Ameen et al. (1996) menyajikan dua pendekatan alternatif mengenai perbedaan gender dalam menentukan kesungguhan untuk berperilaku tidak etis dalam lingkungan bisnis, yaitu pendekatan sosialisasi *gender* (*gender socialization approach*) dan pendekatan struktural (*structural approach*). Pendekatan sosialisasi menyatakan bahwa pria dan wanita membawa nilai dan sifat yang berbeda dalam dunia kerja. Perbedaan nilai dan sifat berdasarkan *gender* ini akan mempengaruhi pria dan wanita dalam membuat keputusan dan praktik. Pria akan bersaing untuk mencapai kesuksesan dan lebih cenderung untuk melanggar aturan-aturan karena mereka memandang pencapaian prestasi sebagai suatu persaingan. Sementara wanita lebih menitikberatkan pada pelaksanaan tugas dengan baik dan hubungan kerja yang harmonis. Oleh karena itu wanita lebih mungkin untuk lebih patuh pada aturan-aturan dan kurang toleran terhadap individu-individu yang melanggar aturan. Pendekatan struktural menyatakan bahwa perbedaan antara pria dan wanita disebabkan oleh sosialisasi awal terhadap pekerjaan dan kebutuhan-kebutuhan peran lainnya. Sosialisasi awal dipengaruhi oleh imbalan (*rewards*) dan biaya yang berhubungan dengan peran-peran dalam pekerjaan. Karena sifat dan pekerjaan yang sedang dijalani membentuk perilaku melalui struktur imbalan (*rewards*), pria dan wanita akan merespon isu-isu etika secara sama dalam lingkungan pekerjaan yang sama. Dengan demikian, pendekatan struktural memprediksi bahwa pria dan wanita dalam pekerjaan yang sudah ada atau dalam *training* untuk pekerjaan-pekerjaan khusus akan menunjukkan prioritas etis yang sama. Beberapa penelitian yang telah dilakukan mendukung dua pendekatan di atas, yang dengan demikian menimbulkan kesimpulan bahwa penelitian mengenai hubungan *gender* dengan etika masih tidak konsisten. Ruegger dan King (1992), Galbraith dan Stephenson (1993), Ameen et al. (1996), serta Khazanchi (1995) menyatakan bahwa antara *gender* dengan etika terdapat hubungan yang signifikan. Sedangkan, Sikula dan Costa (1994), Schoderbek dan Deshpande (1996), dan beberapa penelitian yang dikutip oleh Mason dan Mudrack (1996), yaitu Gomez-Meija (1983), Harris (1990), Lacy et al. (1983), serta Posner dan Munson (1981) menyatakan tidak ada hubungan yang signifikan antara *gender* dengan etika. Penelitian-penelitian yang membandingkan persepsi etis antara disiplin ilmu akuntansi dan disiplin ilmu lain telah banyak dilakukan untuk mengetahui sejauh mana kesadaran etis mahasiswa akuntansi berbeda dibandingkan dengan mahasiswa lain. Profesi akuntansi, bersama-sama dengan profesi lain seperti kedokteran, hukum, dan teknik, adalah profesi yang sangat erat hubungannya dengan masalah etika. Dimulai dan pertengahan abad 19 para anggota profesi-profesi tersebut membentuk asosiasi profesi, menetapkan standar profesional dan persyaratan kurikulum, mengadopsi

kode etik, dan memantau prosedur regulasi dan lisensi di dalam negara (O’Clock dan Okleshen 1993). Ross (1988), sebagaimana dikutip oleh O’Clock dan Okleshen (1993), dalam surveinya di Amerika menemukan bahwa profesi akuntan dianggap sebagai salah satu profesi yang paling etis (*one of the most ethical professions*). Kesadaran beretika pada mahasiswa akuntansi makin dirasakan urgensinya setelah terbitnya SK Mendikbud No. 036 tahun 1994 dimana akuntansi dimasukkan dalam pendidikan profesi. Agoes (1996) menyatakan bahwa setiap profesi yang memberikan pelayanan jasa kepada masyarakat harus memiliki kode etik yang merupakan seperangkat prinsip-prinsip moral dan mengatur tentang perilaku profesional. Alasan yang mendasari diperlukannya kode etik sebagai standar perilaku profesional tertinggi pada setiap profesi adalah kebutuhan akan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan profesi terlepas dan yang dilakukan secara perorangan. Kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional akan meningkat jika profesi mewujudkan standar yang tinggi dan memenuhi semua kebutuhan. Dengan demikian, sebagai suatu profesi akuntansi harus memiliki kode etik.

Locus of Control dan Perilaku Etis

Locus of Control (LOC) adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan (*control*) peristiwa yang terjadi padanya (Rotter dalam Prasetyo, 2002). Reiss dan Mitra (1998) membagi *locus of control* menjadi dua, yaitu: *internal locus of control* adalah cara pandang bahwa segala hasil yang didapat, baik atau buruk adalah karena tindakan, kapasitas dan faktor-faktor dari dalam diri mereka sendiri. *External locus of control* adalah cara pandang dimana segala hasil yang didapat, baik atau buruk berada di luar kontrol diri mereka tetapi karena faktor luar seperti keberuntungan, kesempatan, dan takdir. Individu yang termasuk dalam kategori ini meletakkan tanggung jawab di luar kendalinya.

Intellectual Capital (Modal Intelektual) dan Perilaku Etis

Menyikapi mengapa modal intelektual didudukkan di tempat strategis dalam konteks kinerja atau kemajuan suatu organisasi atau masyarakat, mungkin pertama dapat kita rujuk dari fenomena pergeseran tipe masyarakat dari masyarakat industrialis dan jasa ke masyarakat pengetahuan. Drucker (1997, 2001) misalnya meramalkan datangnya dan sekaligus mendeskripsikan pergeseran ke arah era masyarakat pengetahuan (*knowledge society*) ini dalam bukunya Manajemen di Tengah Perubahan Besar. Dalam masyarakat tipe ini, pengetahuan, juga kapabilitas untuk belajar (*learning capability*), dan tindakan berinvestasi untuk maksud membangun basis-basis intelektual merupakan penggerak perubahan yang cepat dalam masyarakat dan karenanya manusia sebagai pekerja pengetahuan (*knowledge worker*) menjadi aktor utamanya. *Intellectual capital* adalah materi intelektual (pengetahuan, informasi, *property* intelektual, pengalaman) yang dapat digunakan untuk menciptakan kekayaan. Ini adalah suatu kekuatan akal kolektif atau seperangkat pengetahuan yang berdaya guna (Stewart, 1997).

Ethical Sensitivity (Sensitivitas Etis) dan Perilaku Etis

Riset di bidang akuntansi telah difokuskan pada kemampuan para akuntan dalam membuat keputusan etika dan berperilaku etis. Bagaimanapun, faktor yang penting dalam penilaian dan perilaku etis adalah kesadaran para individu bahwa mereka adalah agen moral. Kemampuan untuk menyadari adanya nilai-nilai etik atau moral dalam suatu keputusan inilah yang disebut sensitivitas etika. Keputusan atau tindakan yang berkaitan dengan masalah moral harus mempunyai konsekuensi buat yang lain dan harus melibatkan pilihan atau kerelaan memilih daru sang pembuat keputusan. Definisi ini jadi memiliki pengertian yang luas, karena keputusan seringkali memiliki konsekuensi bagi

pihak lain dan kerelaan untuk memilih hampir selalu merupakan pemberian, walaupun pilihan-pilihan itu seringkali memiliki resiko yang berat. Dalam beberapa hal, banyak keputusan dinilai sebagai keputusan moral hanya karena memiliki kandungan moral, padahal tidak demikian. Seperti yang dikatakan oleh Jones (1991:367), bahwa suatu keputusan dapat dinilai dari segi moral jika pada saat keputusan itu dibuat dengan memperhitungkan atau memasukkan nilai-nilai moral. Sensitivitas etis merupakan kemampuan mahasiswa akuntansi untuk menyadari nilai-nilai etika atau moral dalam suatu keputusan etis (Rustiana, 2003). Sensitivitas etis dalam penelitian ini dikaitkan dengan kegiatan akademis mahasiswa selama dalam proses mendalami pengetahuan akuntansi serta direfleksikan dalam tindakan akademis yang berdampak pada perilaku etis setelah menjadi seorang akuntan. Ratdke (2000) mengemukakan bahwa sensitivitas etis merupakan gambaran atau proksi dari tindakan etis mahasiswa setelah lulus. Sensitivitas merupakan ciri-ciri tindakan yang mendeteksi kemungkinan lulusan dalam berperilaku etis. Apabila sebagai calon akuntan, mahasiswa telah berperilaku tidak etis maka kemungkinan setelah lulus akan berperilaku tidak etis. Hal ini perlu dideteksi sejak awal sebagai awal untuk mencegah perilaku tidak etis melalui cakupan atau muatan kurikulum etika dalam mata kuliah akuntansi, sehingga sebagai akuntan mampu bersaing dan bertindak secara profesional. Keputusan etika menjadi rumit untuk dinilai terutama karena peraturan-peraturan yang ada tidak secara sempurna dapat menjadi sarana terwujudnya keputusan yang etis. Seringkali terjadi bahwa keputusan yang legal tidak selalu etis. Keadaan yang bias ini seringkali menjadi pemicu adanya masalah-masalah etika. Hipotesis-hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H1 : terdapat perbedaan *gender* terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi
- H2 : *Eksternal locus of control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi
- H3 : *intellectual capital* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi
- H3 : *ethical sensitivity* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi

Penelitian Terdahulu

Murtanto dan Marini (2003) meneliti tentang persepsi etika bisnis dan etika profesi akuntan diantara akuntan pria, akuntan wanita, mahasiswa, dan mahasiswi. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara persepsi akuntan pria dan akuntan wanita terhadap etika bisnis dan etika profesi akuntan. Demikian juga untuk mahasiswa dan mahasiswi tidak ada perbedaan yang signifikan untuk etika profesi akuntan. Namun, untuk etika bisnis ada perbedaan persepsi antara mahasiswa dan mahasiswi. Ludigdo (1999) yang mengadakan penelitian tentang pengaruh *gender* terhadap etika bisnis antara akuntan dan mahasiswa akuntansi. Dari penelitian tersebut diperoleh hasil bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan baik dari akuntan maupun mahasiswa akuntansi. Reiss dan Mitra (1998) mengadakan penelitian tentang efek dari perbedaan faktor individual dalam kemampuan menerima perilaku etis atau tidak etis. Hasil menunjukkan bahwa individu dengan *internal locus of control* cenderung lebih tidak menerima tindakan tertentu yang kurang etis, sedangkan individu dengan *external locus of control* cenderung lebih menerima tindakan tertentu yang kurang etis. Wanita ditunjukkan lebih etis dibandingkan pria. Perbedaan disiplin akademis yaitu bisnis dan non bisnis ditemukan tidak berpengaruh terhadap penilaian terhadap perilaku etis. Individu yang memiliki pengalaman kerja ditunjukkan cenderung lebih menerima tindakan yang kurang etis, dibandingkan individu yang tidak memiliki pengalaman kerja.

Fauzi (2001) melakukan penelitian mengenai pengaruh perbedaan faktor-faktor individual terhadap perilaku etis mahasiswa. Faktor-faktor individual yang diteliti berupa *locus of control*, disiplin akademis, pengalaman kerja, dan *equity sensitivity*. Hasil pengujian menunjukkan bahwa mahasiswa akuntansi dengan *internal locus of control* berperilaku lebih etis daripada mahasiswa akuntansi dengan *external locus of control*, terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa akuntansi dan manajemen, secara statistik mahasiswa akuntansi lebih etis dibanding mahasiswa manajemen, tidak ada perbedaan signifikan antara mahasiswa yang memiliki pengalaman kerja dan mahasiswa yang belum memiliki pengalaman kerja. Disimpulkan pula bahwa mahasiswa akuntansi yang termasuk kategori *benevolents* secara signifikan lebih etis daripada mahasiswa yang termasuk kategori *entitleds*.

METODE PENELITIAN

Sampel dan Pengumpulan Data

Data yang dianalisis dalam penelitian ini di peroleh melalui penyebaran kuesioner yang dibagikan kepada mahasiswa S1 program studi akuntansi dari beberapa perguruan tinggi swasta yang ada di kota Palembang yang dapat dijadikan sebagai populasi penelitian, karena banyaknya Perguruan Tinggi Swasta yang ada di Palembang, maka peneliti hanya mengambil Perguruan Tinggi Swasta sebagai sampel dari penelitian diantaranya 5 Universitas dan 1 Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi di kota Palembang yaitu : Universitas Tridinanti, Universitas IBA, Universitas Taman Siswa, Universitas PGRI, Universitas Muhammadiyah, dan STIE MUSI. Penelitian ini menggunakan mahasiswa program studi akuntansi sebagai sampel penelitian. Mengingat jumlah populasi yang cukup besar, maka peneliti hanya mengambil sampel mahasiswa program studi akuntansi semester 8 (tahun angkatan 2006), semester 6 (tahun angkatan 2007), semester 4 (tahun angkatan 2008), dan semester 2 (tahun angkatan 2009) dengan alasan mereka telah menyelesaikan mata kuliah yang berhubungan dengan etika akuntan. Dari perhitungan penarikan sampel diperoleh sebanyak 340 sampel yang menjadi responden. Untuk menetapkan besar jumlah sampel pada masing-masing universitas dilakukan perhitungan sebagai berikut:

Tabel 3. Data Demografi Responden

No	Nama Universitas	Perhitungan Jumlah Mahasiswa akuntan	Pembulatan
1	Tridinanti	$(237/2343) \times 340 = 39,168$	35 Orang
2	Muhammadiyah	$(599/2343) \times 340 = 86,938$	87 Orang
3	IBA	$(453/2343) \times 340 = 65,722$	66 Orang
4	PGRRI	$(270/2343) \times 340 = 34,408$	34 Orang
5	Taman siswa	$(201/2343) \times 340 = 29,172$	29 Oarng
6	STIE MUSI	$(582/2343) \times 340 = 84,592$	85 Orang
Jumlah sampel mahasiswa jurusan akuntansi			340 orang

Sumber : Data olahan 2010

Pada penelitian ini kuesioner yang disebar sebanyak 340 buah Jumlah kuesioner yang kembali setelah disebarkan 316 buah. Untuk melihat Persentase tingkat pengembalian

kuesioner dan kuesioner yang diolah dari masing-masing universitas dapat dilihat pada tabel 4 berikut ini:

Tabel 4. Hasil Pengumpulan Kuesioner

Responden	Kuesioner yang disiapkan/ disebar	Kuesioner yang kembali		Kuesioner yang diolah	
		Jumlah	% ¹	Jumlah	% ²
Tridinanti	35	35	100	35	100
Muhammadiyah	87	82	94,25	82	100
IBA	66	66	100	66	100
PGRI	34	34	100	34	100
Taman siswa	29	29	100	29	100
STIE MUSI	85	70	82,35	70	100
Jumlah	340	316	92,94	316	100
kuesioner yang tidak lengkap/tidak sah					

Sumber : Data Olahan (2010)

Keterangan:

$${}^1\text{Persentase kuesioner yang kembali} = \frac{\text{Jumlah Kuesioner yang kembali}}{\text{Jumlah kuesiner yang dibagikan}} \times 100\%$$

$${}^2\text{Persentase kuesioner yang diolah} = \frac{\text{Jumlah kuesioner yang diolah}}{\text{Jumlah kuesioner yang kembali}} \times 100\%$$

Teknik Pengumpulan Data

Data penelitian dikumpulkan dengan survei kuesioner secara langsung kepada responden yang berada di tempat penelitian. Kuesioner yang sudah diisi dikumpulkan secara langsung.

Instrumen penelitian ini berjumlah 49 item pertanyaan yang semuanya dinyatakan layak berdasarkan uji validitas dan uji reliabilitas, serta dilakukan uji asumsi klasik untuk menyatakan model regresi bebas dari multikolinearitas dan heteroskedastisitas.

Variabel Penelitian dan Pengukurannya

Menurut Singarimbun dkk., (2000:58), variabel adalah konsep yang diberi lebih dari satu nilai. Sedangkan Djarwanto dkk., (2001:63) menyatakan bahwa variabel adalah konsep yang mempunyai variasi nilai dimana minimal dapat dibedakan dalam dua atribut. Variabel dalam penelitian ini adalah *gender*, *eksternal locus of control*, *intellectual capital*, dan *ethical sensitivity* sebagai varaibel bebas dan variabel perilaku etis sebagai varaibel terikat.

Tabel 5. Kisi-Kisi Penyusunan Instrumen

Variabel	Definisi Operasional	Pertanyaan	Skala
<i>Gender</i>	<i>Dummy Variable</i>		Nominal
<i>Eksternal Locus of Control</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>internal locus of control</i>, segala hasil yang didapat, baik atau buruk adalah karena tindakan, kapasitas dan faktor-faktor dari dalam diri mereka sendiri. - <i>external locus of control</i>, segala hasil yang didapat, baik atau buruk berada di luar kontrol diri mereka, seperti: keberuntungan, kesempatan, dan takdir, yang meletakkan tanggung jawab di luar kendalinya. Pengukuran diadopsi dari skala WLCS (<i>Work Locus of Control</i>) yang dikembangkan oleh Spector 1988.	16 Pertanyaan 1-16	ordinal
<i>Intellectual Capital</i>	- kemampuan seseorang untuk menghasikan solusi terbaik berdasarkan pengetahuan	5 Pertanyaan 17-21	ordinal
<i>ethical sensitivity (Sensitivitas Etis)</i>	- kesadaran para individu bahwa mereka adalah agen moral, kesadaran individu tersebut dinilai melalui kemampuan untuk menyadari adanya nilai-nilai etis dalam suatu keputusan	5 Pertanyaan 22-26	ordinal
<i>Perilaku Etis</i>	- akseptabilitas perilaku etis dan tidak etis pengukuran diadopsi dari <i>Workplace Behavior Scale (WBS)</i> yang dikembangkan oleh Jones (1990) yang sudah dimodifikasi, difokuskan pada tiga dimensi yang berkaitan dengan kecurangan pada saat ujian, tugas kelompok/individu, dan tugas pembuatan makalah/paper	23 Pertanyaan 27-49	ordinal

Teknik Analisis Data

Sebelum kuesioner disebarakan kepada responden, dilakukan uji validitas dan reliabilitas kuesioner. Analisis statistik dilakukan dengan analisis deskriptif dan analisis inferensial. Analisis deskriptif dilakukan dengan pembuatan tabel histogram, analisis regresi berganda (pendugaan koefisien regresi, persamaan regresi) dan juga analisis korelasi. Analisis tersebut untuk mengetahui gambaran tentang data yang diteliti. Sedangkan analisis berikutnya adalah analisis inferensi yang diperlukan dalam pengambilan keputusan menerima atau menolak hipotesis penelitian yang telah disusun. Program pengolahan data yang digunakan adalah SPSS 16. Adapun model model persamaan regresi berganda (*multiple linear regression*) adalah sebagai berikut: $Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + e_i$

Keterangan:

Y = Perilaku etis mahasiswa jurusan akuntansi pada perguruan tinggi

X₁ = Perbedaan *gender (dummy variable)*

X₂ = *Eksternal Locus of Control*

X₃ = *Intellectual Capital*

X₄ = *Ethical Sensitivity (sensitivitas etis)*

a = Koefisien intercept (konstanta)

b₁, b₂, b₃, b₄ = Koefisien regresi parsial

e_i = *error term*

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Responden

Untuk melihat data demografi responden berdasarkan gender dapat dilihat Pada tabel 6 sebagai berikut, dimana responden tersebut digolongkan menjadi 2 yaitu responden pria dan wanita, jumlah responden pria sebanyak 158 orang dan responden wanita 158 orang.

Tabel 6. Data Demografi Responden Berdasarkan Gender

Responden	Gender				kuesioner	
	Pria	%	Wanita	%	Diolah	%
Tridinanti	18	12,02	16	10,12	35	11,07
Muhammadiyah	39	24,68	43	27,21	82	25,94
IBA	42	26,58	24	15,18	66	20,88
PGRI	20	12,65	14	8,86	34	10,75
Taman siswa	18	11,39	11	11,39	29	9,17
STIE MUSI	20	12,65	50	31,64	70	22,15
Jumlah	158	50	158	50	316	100

Sumber : Data olahan

Jumlah responden berdasarkan tingkat semester digolongkan menjadi 2 yaitu semester awal 109 orang atau 34,49% dan semester akhir sebanyak 207 orang atau 65,50%. Untuk lebih jelas dapat dilihat pada tabel 7 di bawah ini.

Tabel 7. Tingkat Semester

Responden	Tingkat semester			
	Awal	%	Akhir	%
IBA	23	21,10	43	20,77
Muhammadiyah	26	23,85	56	27,05
Tridinanti	17	15,59	18	8,69
PGRI	9	8,25	25	12,07
Taman siswa	12	11,00	17	8,21
STIE MUSI	22	20,18	48	23,18
Jumlah	109	34,49	207	65,50

Sumber : Data olahan

Responden dalam penelitian ini berasal dari perguruan tinggi swasta yang program studi akuntansinya telah berstatus akreditasi akreditasi B yaitu : Universitas Tridinanti, Universitas IBA, Universitas Muhammadiyah, dan STIE Musi, sedangkan akreditasi C yaitu : Universitas PGRI dan Universitas Taman Siswa.

Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menguji hipotesis-hipotesis dengan metode analisis regresi berganda (*multiple regression*). Adapun uji korelasi antar variabel dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel di bawah ini.

Tabel 8. Correlations

		Gender	Perilaku etis	sensitivitas_ etis	Intellectual capital	LOC
Gender	Pearson Correlation	1	.168**	.243**	.028	.221**
	Sig. (2-tailed)		.003	.000	.623	.000
	N	316	316	316	316	316
perilaku_etis	Pearson Correlation	.168**	1	.518**	.127*	.100
	Sig. (2-tailed)	.003		.000	.024	.075
	N	316	316	316	316	316
sensitivitas_etis	Pearson Correlation	.243**	.518**	1	.071	.182**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.209	.001
	N	316	316	316	316	316
intellectual_capi tal	Pearson Correlation	.028	.127*	.071	1	.067
	Sig. (2-tailed)	.623	.024	.209		.238
	N	316	316	316	316	316
Eks_LOC	Pearson Correlation	.221**	.100	.182**	.067	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.075	.001	.238	
	N	316	316	316	316	316

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Hasil Uji F (Simultan/Serempak)

Korelasi menjelaskan hubungan antara variabel bebas *gender*, sensitivitas etis, *intellectual capital*, *Internal Locus of Control* (ILOC) yang tersusun dalam model persamaan regresi terhadap perilaku etis sebagai variable terikat. Sedangkan koefisien determinasi menjelaskan seberapa besar kontribusi yang diberikan oleh variabel bebas terhadap variabel perilaku etis. Untuk maksud ini, berikut ini disajikan *output model summary* SPSS 16.0. pada tabel 5. di bawah ini.

Tabel 9. Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.528 ^a	.279	.269	3.223

a. Predictors: (Constant), sensitivitas_etis, intellectual_capital, Eks_LOC, Gender

Tabel 10. ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1248.064	4	312.016	30.034	.000 ^a
	Residual	3230.924	311	10.389		
	Total	4478.987	315			
a. Predictors: (Constant), sensitivitas_etis, intellectual_capital, Eks_LOC, Gender						
b. Dependent Variable: perilaku_etis						

Berdasarkan tabel di atas, koefisien R sebesar 0.528 berarti variabel bebas memiliki hubungan yang erat dengan perilaku etis, sedangkan *R Square* (koefisien determinasi) adalah sebesar 0.279 atau 27.9%. Ini berarti, keempat variabel bebas dapat menjelaskan perilaku etis dengan kontribusi sebesar 27.9% sedangkan 72.1% dipengaruhi oleh faktor lainnya yang tidak masuk dalam penelitian ini. Tabel ANOVA menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 30.034 dengan tingkat signifikansi 0,000. Oleh karena probabilitas (0.000) lebih kecil dari 0,05 maka model regresi dapat dipakai untuk memprediksi bahwa terdapat hubungan signifikan antara variabel dependen (*gender*, sensitivitas etis, *intellectual capital*, *Internal Locus of Control* (ILOC)) dengan semua variabel independen (perilaku etis) secara bersama-sama.

Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis 1 dalam penelitian ini adalah perbedaan *gender* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi terdukung atau dapat diterima. Adapun hasil uji *means* menunjukkan bahwa nilai F test sebesar 9.132 dan signifikan pada 0.03 yang berarti hipotesa nol yang menyatakan *variance* sama ditolak dan menerima H_1 .

Tabel 11. ANOVA Table^a

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
perilaku_etis * Gender	Between Groups	(Combined)	126.582	1	126.582	9.132	.003
	Within Groups		4352.405	314	13.861		
	Total		4478.987	315			
a. With fewer than three groups, linearity measures for perilaku_etis * Gender cannot be computed.							

Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis 2 dalam penelitian ini adalah *eksternal locus of control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi.

Tabel 12. Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	77.769	4.339		17.924	.000
	Eks_LOC	.124	.070	.100	1.785	.075

a. Dependent Variable: perilaku_etis

Untuk Uji Hipotesis pengaruh X_2 terhadap Y, dapat diinterpretasikan berdasarkan uji probabilitas t-statistik, dengan t-hitung (1.785) dan sig. sebesar 0.075 yang lebih besar dari 0.05, yang berarti variabel *eksternal locus of control* tidak berpengaruh terhadap variabel perilaku etis pada taraf nyata 5%. Oleh karena itu diambil keputusannya adalah tolak H_1 dan terima H_0 .

Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis 3 dalam penelitian ini adalah *intellectual capital* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi.

Tabel 13. Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	79.530	2.638		30.151	.000
	intellectual_capital	.323	.142	.127	2.273	.024

a. Dependent Variable: perilaku_etis

Untuk Uji Hipotesis pengaruh X_3 terhadap Y, dapat diinterpretasikan berdasarkan uji probabilitas t-statistik, dengan t-hitung (2.273) dan sig. sebesar 0.024 yang lebih kecil dari 0.05, yang berarti variabel *intellectual capital* berpengaruh signifikan dan positif terhadap variabel perilaku etis pada taraf nyata 5%. Oleh karena itu diambil keputusannya adalah terima H_1 dan tolak H_0 .

Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis 4 dalam penelitian ini adalah *ethical sensitivity* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi.

Tabel 14. Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	74.228	1.066		69.631	.000
	sensitivitas_etis	.549	.051	.518	10.737	.000

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	74.228	1.066		69.631	.000
	sensitivitas_etis	.549	.051	.518	10.737	.000
a. Dependent Variable: perilaku_etis						

Untuk Uji Hipotesis pengaruh X_4 terhadap Y, dapat diinterpretasikan berdasarkan uji probabilitas t-statistik, dengan t-hitung (10.737) dan sig. sebesar 0.000 yang lebih kecil dari 0.05, yang berarti variabel sensitivitas etis (*Ethical Sensitivity*) berpengaruh signifikan dan positif terhadap variabel perilaku etis pada taraf nyata 5%. Oleh karena itu diambil keputusannya adalah terima H_1 dan tolak H_0 .

PEMBAHASAN

Hasil penelitian ini menunjukkan dukungan terhadap penelitian-penelitian sebelumnya yang relevan. Hipotesis pertama menunjukkan dukungan terhadap penelitian Gilligan (1982), berpendapat bahwa perkembangan moral dan cara-cara pemikiran wanita berbeda secara fundamental terhadap pria. Pengaruh *gender* muncul ketika perbedaan antara pria dan wanita terjadi dalam proses pembuatan keputusan etis. Cohen et al. (1998). Subyek-subyek penelitian adalah mahasiswa akuntansi, bisnis lainnya dan *liberal arts*. Hasil-hasil penelitian mengindikasikan bahwa pria dan wanita memiliki *judgment* yang berbeda secara signifikan.

Hasil penelitian untuk hipotesis kedua juga konsisten dengan hasil penelitian Chan dan Leung (2006) dan Marwanto (2007). *Locus of control* telah dianggap suatu ciri watak kepribadian yang lebih tangguh atau stabil yang ada pada diri seorang individu (Koford dan Pennu, 1992). Mahasiswa akuntansi yang dikarakterkan sebagai internal adalah lebih menunjukkan kemampuan untuk menemukan masalah-masalah moral dari mahasiswa lain yang dikarakterkan sebagai eksternal (Rotter, 1990). Hasil penelitian ini juga mendukung teori yang menyatakan bahwa *locus of control* merefleksikan kepercayaan seseorang tentang hubungan antara perilaku dan konsekuensi dan perilaku tersebut (Mc Cuddy and Peery, 1996), sehingga seseorang dengan *internal locus of control* cenderung untuk mengenakan tanggung jawab dari tindakan yang dilakukannya terhadap dirinya. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Jones and Kavanagh (1996), Reiss and Mitra (1998), serta Fauzi (2001) yang menemukan bahwa seseorang dengan *internal locus of control* cenderung memiliki perilaku yang lebih etis daripada seseorang dengan *external locus of control*.

Hipotesis ketiga dalam penelitian ini menunjukkan *intellectual capital* yang merupakan faktor pribadi kemampuan seseorang untuk menghasilkan solusi terbaik berdasarkan pengetahuan. Jadi pengetahuan seseorang dapat menjadikan seseorang lebih berperilaku etis. Hal inilah yang menjadi sumbangsih peneliti untuk pengembangan teori, dimana hasil penelitian ini dirasakan lebih logis untuk perilaku etis seseorang. Hal ini didukung oleh penelitian mengenai Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional, dan Kecerdasan Spiritual terhadap Sikap Etis Mahasiswa Akuntansi (Studi pada Perguruan Tinggi Negeri di Kota Makassar Provinsi Sulawesi Selatan) yang dilakukan oleh Tikollah, dkk. (2006) yang menyatakan bahwa: 1). IQ, EQ, SQ secara simultan berpengaruh signifikan terhadap sikap etis mahasiswa akuntansi. Walaupun demikian secara parsial hanya IQ yang berpengaruh signifikan dan dominan terhadap

sikap etis mahasiswa, sedangkan EQ maupun SQ secara parsial tidak berpengaruh, 2) IQ, EQ, dan SQ merupakan “trio kecerdasan” yang tak terpisahkan dalam kehidupan seseorang sehingga perlu dikembangkan secara komprehensif dan profesional. IQ (rasionalitas) dibutuhkan untuk dapat memahami dan mempertimbangkan hal-hal yang bersifat etis dan tidak etis (Mahmudi, 2001). EQ dibutuhkan untuk mengendalikan ego diri seseorang. Sedangkan SQ akan menunjukkan adanya rasa berkebutuhan pada diri seseorang sehingga dalam segala aktivitasnya selalu terliputi dimensi berketuhanan tersebut (Ludigdo, 2004). Hasil penelitian ini juga konsisten dengan hasil penelitian Maryani dan Ludigdo (2001) dan Baihaqi (2002) yang menunjukkan EQ sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi sikap dan perilaku etis seseorang. Demikian pula dengan penelitian Clark dan Dawson (1996); Maryani dan Ludigdo (2001), dan Weaver dan Agle (2002) yang menunjukkan religiusitas (sebagai salah satu bentuk pengungkapan SQ) berpengaruh terhadap sikap dan perilaku etis seseorang.

Hipotesis 4 dalam penelitian ini adalah *ethical sensitivity* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi. Jika sensitivitas etisnya tinggi maka perilaku etis juga akan tinggi begitu juga sebaliknya. Penelitian yang dilakukan oleh Falah (2006) tentang Pengaruh Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika terhadap Sensitivitas Etika (Studi Empiris tentang Pemeriksaan internal di Bawasda Pemda Papua). Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh terhadap idealisme ($p=0.00$) akan tetapi tidak berpengaruh pada relativisme ($p=0.493$), diduga karena kurangnya pelatihan standar etika pemeriksaan bagi aparatur. Orientasi etika juga berpengaruh pada sensitivitas etika, khususnya relativisme ($p=0.025$), sedangkan idealisme tidak signifikan ($p=0.107$), meskipun uji tanda diterima. Skenario yang dibuat tentang; kegagalan dalam pekerjaan sesuai dengan waktu yang ditetapkan, penggunaan jam kantor untuk kepentingan pribadi dan subordinasi *judgment*, tidak dianggap merugikan.

Shaub, Michael dan Finn (1993) menemukan bahwa dibandingkan dengan lingkungan profesional atau lingkungan organisasional, lingkungan kultural dan pengalaman personal praktisi akuntan publik secara signifikan lebih mempengaruhi sensitivitas etis mereka dan menekankan pentingnya peran pendidikan etika yang dapat meningkatkan kesadaran etika. Penelitian-penelitian terdahulu menyimpulkan bahwa orientasi etis mempengaruhi perilaku etis auditor (misal, Shaub et al, 1993; Douglas et al, 2001). Penelitian mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku etis individu dalam pengambilan keputusan telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu. Ferrel dan Gresham (1985); Ferrel et al. (1989); Hunt dan Vitell (1986; 1991) menggambarkan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh terhadap proses etis dalam pengambilan keputusan, termasuk di dalamnya sensitivitas etika. Finn et al. (1988) yang mengembangkan model sensitivitas etika Hunt dan Vitell (1986) menyatakan bahwa orientasi etika (idealisme dan relativisme) menunjukkan hasil yang signifikan dan berpengaruh terhadap sensitivitas etika. Hasil ini berbeda dengan penelitian Shaub (1993), yang menyatakan bahwa orientasi etika menunjukkan hasil yang signifikan akan tetapi idealisme mempunyai pengaruh yang negatif terhadap sensitivitas etika. Shaub (1994) menunjukkan bahwa lokasi geografis dan kultur akan mempengaruhi perspektif etis individu.

Banyak penelitian sebelumnya di Indonesia membahas mengenai pembuatan keputusan etis, akan tetapi lebih difokuskan pada karakteristik personal yang dimiliki individu seperti gender, usia, pendidikan, tingkat moralitas, maupun faktor-faktor organisasional seperti iklim etis perusahaan, pengaruh kelompok sejawat, dan kode etik seperti yang dilakukan oleh Mutmainah (2006) yang menguji perbedaan evaluasi etis, intensi etis dan orientasi etis dilihat dari gender dan latar belakang disiplin ilmu

mahasiswa, Maryani dan Ludigdo (2001) dengan hasil surveinya yang mendeskripsikan secara parsial faktor-faktor yang mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan Ludigdo dan Machfoedz (1999) melakukan penelitian yang berfokus pada masalah persepsi akuntan terhadap kode etik akuntan dan etika bisnis, Muawanah dan Indriantoro (1999) yang mengkonfirmasi pernyataan-pernyataan dalam literatur akuntansi keperilakuan yang menyebutkan adanya interaksi antara aspek personalitas (dalam hal ini *locus of control* dan komitmen profesi) dengan *cognitive style* (dalam hal ini kesadaran etis), Khomsiyah dan Indriantoro (1998) yang menguji pengaruh orientasi etika terhadap komitmen dan sensitivitas etika. Beberapa penelitian dilakukan untuk menyelidiki perilaku etis para auditor profesional. Hal ini didorong oleh adanya kontroversi yang telah berlangsung sekian lama tentang kelayakan independensi auditor menurut tatanan institusional/kelembagaan yang sedang berlaku (misal: Lee dan Gu, 1998; King, 2002; Dopuch et al, 2003; Mayhew dan Pike, 2004; Schneider et al, 2006; Knapp, 1985; Ponemon, 1992a; Shaub et al, 1993; Tsui dan Gul, 1996; Au dan Wong, 2000; Shafer et al, 2001).

KESIMPULAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan *gender* berpengaruh terhadap perilaku etis. *Eksternal locus of control* tidak berpengaruh terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi. Sedangkan *ethical sensitivity* dan *intellectual capital* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku etis mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi.

Keterbatasan

Dalam penelitian ini terdapat keterbatasan-keterbatasan yang tidak dapat dihindari oleh peneliti. Keterbatasan tersebut tentu saja akan mempengaruhi hasil dari penelitian ini. Adapun keterbatasan tersebut adalah; desain penelitian yang bersifat survei memiliki kelemahan ketidakmampuan peneliti dalam mengontrol faktor-faktor lainnya yang berpengaruh terhadap jawaban yang diberikan responden, penggunaan kuesioner dalam menyampaikan treatment kepada responden dapat menimbulkan perbedaan persepsi dan pemahaman terhadap maksud treatment yang diajukan dengan maksud dari peneliti.

SARAN

Mengingat pentingnya topik penelitian ini untuk pengembangan teknologi informasi secara teoritis maupun praktis, peneliti memberikan saran sebagai berikut:

1. Proksi mahasiswa mungkin kurang akurat untuk memprediksi perilaku di masa depan karena mahasiswa yang diteliti sekarang dapat saja akan berbeda pada waktu mereka bekerja nantinya. Penelitian mendatang disarankan untuk meneliti perilaku etis mahasiswa PPA dan MM sehingga dapat menggambarkan perbandingan perilaku etis yang lebih tepat.
2. Temuan penelitian ini berguna bagi para akuntan pendidik tentang pentingnya pengajaran nilai-nilai etis sejak dini bagi mahasiswa jurusan akuntansi. Profesi akuntan mensyaratkan bagi para anggotanya untuk dapat bertindak secara profesional sehingga diharapkan mahasiswa yang mempunyai disiplin ilmu akuntansi akan memiliki perilaku yang lebih etis daripada mahasiswa yang mempunyai disiplin ilmu lain yang tidak memiliki standar profesionalisme secara khusus. Apalagi profesi akuntan telah memiliki kode etik tersendiri sehingga perlu dipertimbangkan untuk mengajarkan kode etik tersebut sejak dini bagi para mahasiswa Jurusan Akuntansi.
3. Hasil penelitian ini mempunyai beberapa implikasi untuk berbagai pihak yang terkait dengan profesi akuntan, baik mahasiswa Jurusan Akuntansi, Akuntan Publik, akuntan

pendidik, manajer, dan juga pelaku riset akuntansi. Dari temuan yang diperoleh dalam penelitian ini, variabel *locus of control* terbukti memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perilaku etis. Hal ini berimplikasi bagi manajer dan KAP yang ingin merekrut karyawan, terutama dari Jurusan Akuntansi.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, S, 1996. Penegakan Kode Etik Akuntansi Indoensia. Makalah KNA-KLB IAI, Semarang.
- Ameen, E.C, D.M. Guffrey, dan J.J. McMillan, 1996, Gender Differences in Determining The Ethical Sensitivity of Future Accounting Proffesional. *Journal of Business Ethics* 15.
- Bertens. K. 1993. Etika Bisnis Menjadi Urusan Siapa ?, *Usahawan* no. 7 th XXII, Juli
- O,Clock, P dan E.W Okhleshen, 1993. A Comparison of Ethical Peerceptions of Business and Engineering Majors, *Journal Business Ethics* 12.
- Chua, F.C., M.H.B. Perera, dan M.R. Mathews, (1994). Integration of Ethics into Tertiary Accounting Programmes in New Zealand and Australia. Dalam *Accounting Education for the 21st Century: the Global Challenge*, Edited by Jane O. Burns dan Belvesd E.Needles Jr., Edition 1.Sn: International Association for Accounting Education and Research.
- Drucker, Peter F. 2001. *The Essential Drucker*. New York: Harper Collins.
- Hiltebeitel, Kenneth M., dan Jones, S.K. 1992. an Assesment of ethics Instruction in Accounting Education. *Journal of Business Ethics* 11:37-46.
- Husada, Jan. 1996. “Etika Bisnis dan Etika Profesi dalam Era Globalisasi”. *Makalah KNA-KLB IAI Semarang*.
- Ludigdo dan Machfoedz, Mas’ud. 1999. “Persepsi Akuntan dan Mahasiswa tentang Etika Bisnis” *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* vol 2 no 1 juni
- Machfoedz, Mas’ud. 1999. “Studi Persepsi Mahasiswa terhadap Profesionalisme Dosen Akuntansi Perguruan Tinggi” *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia* vol 3 no 1 Juni 1999.
- O,Clock, P dan E.W Okhleshen, 1993. A Comparison of Ethical Peerceptions of Business and Engineering Majors, *Journal Business Ethics* 12.
- Radtke, R.R. 2000. “The Effect of Gender and Setting on Accountants’ Ethically Sensitive Decisions”. *Journal of Business Ethics*.
- Rugger, D dan E.W King, 1992, A Study of the Effect of Age and Gender upon students business Ethics. *Journal of Business Ethics* 11.
- Rustiana. 2003. “Studi Empiris Novice accountant: Tinjauan Gender,” *Jurnal Studi Bisnis*. vol 1 no 2.
- Tikollah, Ridwan, Iwan Triyuwono dan Unti Ludigdo, 2006. “Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional dan Kecerdasan Spiritual Terhadap Sikap Etis Mahasiswa Akuntansi (Studi Pada Perguruan Tinggi Negeri di Kota Makassar Provinsi Sulawesi Selatan)”, *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) IX*, Padang.
- Ward, Suzanne Pinac, D. R. Ward, dan A.B. Deck. 1993. Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and attitudes on Ethics Education. *Journal of Business Ethics* 12:601-610.
- Yulianty dan Fitriany. 2005.”Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Etika Penyusunan Laporan Keuangan. *Simposium Nasional Akuntansi VIII*. 15-16 September 2005.