

**Article info:**

Received November 27, 2020  
Revised December 21, 2020  
Accepted January 7, 2021

**Correspondence:**

<sup>1</sup>Diah Hari Suryaningrum  
[diah.suryaningrum.ak@upnjatim.ac.id](mailto:diah.suryaningrum.ak@upnjatim.ac.id)

**Recommended citation:**

Gabriella, Y., & Suryaningrum, D.H., 2021, Faktor-Faktor Determinan yang Memengaruhi Pengambilan Keputusan Etis Auditor dengan Sensitivitas Etika sebagai Variabel Intervening, *Public Management, and Accounting Review*, 2 (1), 23-35.

## Faktor-Faktor Determinan yang Memengaruhi Pengambilan Keputusan Etis Auditor dengan Sensitivitas Etika sebagai Variabel Intervening

Yosyefa Gabriella, Diah Hari Suryaningrum<sup>1</sup>

Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jawa Timur, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Surabaya, Indonesia

DOI. <https://doi.org/10.61656/pmar.v2i1.66>

**ABSTRACT:** *This research aims to know that ethical orientation, familiarity threat, and intimidation threat influence ethical decision-making through ethical sensitivity as the intervening variable. The population in this research includes 60 auditors who work in the registered Accounting Public Office in the Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republic of Indonesia. The sampling technique in this research used purposive sampling with 36 samples and used primary data, which resulted from spread questionnaires. This research's analysis technique and hypothesis trial used Part Least Square (PLS). The results of this research show a positive influence of Ethical Orientation, Familiarity threat, and Intimidation threat as the independent variable of Ethical Sensitivity, and there is a positive influence of Ethical Sensitivity on the Auditor's Ethical decision-making. The result shows that Ethical Sensitivity is the Intervening Variable. For auditors, this research can be referenced to give ethical action in their decision-making and guard against every threat that can be overthrown. For students who want to be professional auditors, this research references applying the professional code of ethics to have high ethical sensitivity to make ethical decisions.*

**Keywords:** *ethical orientation, familiarity threat, intimidation threat, ethical sensitivity, ethical decision-making.*

**ABSTRAK:** Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bahwa orientasi etis, ancaman keakraban, dan ancaman intimidasi berpengaruh terhadap pengambilan keputusan etis melalui sensitivitas etis sebagai variabel intervening. Populasi dalam penelitian ini adalah 60 orang auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik yang terdaftar di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan purposive sampling dengan jumlah sampel sebanyak 36 orang dan menggunakan data primer yang dihasilkan dari penyebaran kuesioner. Teknik analisis dan uji hipotesis penelitian ini menggunakan Part Least Square (PLS). Hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh positif dari Orientasi Etis, Ancaman Keakraban, dan Ancaman Intimidasi sebagai variabel independen Sensitivitas Etis, dan terdapat pengaruh positif Sensitivitas Etis terhadap pengambilan keputusan Etis Auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Sensitivitas Etis merupakan Variabel Intervening. Bagi auditor, penelitian ini dapat dijadikan referensi untuk memberikan tindakan etis dalam pengambilan keputusannya dan menjaga terhadap setiap ancaman yang dapat digagalkan. Bagi mahasiswa yang ingin menjadi auditor profesional, penelitian ini merujuk pada penerapan kode etik profesi agar memiliki kepekaan etika yang tinggi untuk mengambil keputusan yang etis.

**Kata Kunci:** orientasi etika, ancaman keakraban, ancaman intimidasi, sensitivitas etika, pengambilan keputusan etis.

## PENDAHULUAN

Laporan hasil audit adalah salah satu laporan yang memiliki bagian penting dalam pengambilan keputusan manajemen perusahaan karena laporan ini menyatakan seberapa sesuai laporan keuangan suatu entitas dengan keadaan keuangannya. Oleh sebab pentingnya laporan ini maka, auditor bertanggung jawab untuk bertindak etis dalam membuat laporan audit. Seperti yang dinyatakan oleh Rharasati & Suputra (2013) bahwa auditor yang melaksanakan pemeriksaan berpedoman pada etika yang ditetapkan dan menghasilkan laporan audit yang dapat dipercaya oleh masyarakat dan semua pihak-pihak yang berkepentingan. Laporan hasil audit memberikan suatu kepastian bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh suatu entitas terbebas dari salah saji yang material untuk itu auditor dituntut untuk memberikan laporan sesuai dengan hasil pemeriksaan yang dilakukannya. Namun tidak jarang auditor melakukan pelanggaran dengan memanipulasi laporan yang diberikannya. Seperti salah satu kasus besar yang terjadi pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Anderson yang hingga kini kisahnya dikenang sebagai pelanggaran etika terbesar dengan melakukan manipulasi laporan hasil audit atas laporan keuangan kliennya. Di Indonesia juga banyak terjadi kasus yang pelanggaran etika, seperti yang dilakukan oleh auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia. Auditor BPK RI menerima suap berupa motor Harley Davidson dari General Manager PT. Jasa Marga cabang Purbaleunyi sebagai hadiah atas kegiatan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT).

Kasus suap tersebut merupakan salah satu bentuk pelanggaran etika atas keputusan yang diambil oleh auditor. Melihat luasnya manfaat dan dampak dari keputusan auditor menjadikan keputusan akuntan dan auditor menjadi sangat penting Narsa & Prananjaya (2017) sehingga seorang auditor harus memberikan sesuatu keputusan yang bertanggung jawab yaitu keputusan etis. Keputusan etis merupakan suatu keputusan yang tidak bertentangan dengan aturan moral yang berlaku Kusumastuti (2008) dan bagi seorang auditor profesional wajib untuk memberikan suatu keputusan etis. Tingginya tuntutan bagi auditor untuk memberikansuatu keputusan etis maka auditor memerlukan suatu sifat sensitif terhadap etika yang berlaku. Sensitivitas etika merupakan suatu perhatian terhadap nilai-nilai etika dan mempertimbangkannya dalam suatu keputusan Kusuma & Budisantosa (2017). Seperti yang dinyatakan oleh Ariyanto dan Jati (2010) bahwa sensitivitas etika merupakan suatu kemampuan untuk mengakui sifat dasar etika. Sehingga untuk memberikan suatu keputusan etis maka auditor memerlukan sifat sensitif terhadap etika yang tinggi. Bagi auditor sensitivitas etika dapat digunakan untuk memahami masalah etika profesi Ariyanto dan Jati (2010).

Masalah etika profesi timbul akibat adanya dilema etika. Menurut Asana et al. (2014) terdapat alternatif lain yang dapat digunakan untuk menyelesaikan dilema etika, yaitu orientasi etika. Dengan berorientasi etika seseorang yang sedang menghadapi dilema etika akan mampu membedakan tindakan yang akan berlawanan dengan etika dan yang sesuai dengan etika. Orientasi etika memiliki tujuan agar tujuan dari Kantor Akuntan Publik (KAP) sejalan dengan standar profesi akuntan Kurniawan dan Januarti (2013), karena auditor yang melaksanakan tugas pemeriksaan sesuai dengan etika yang berlaku akan menghasilkan laporan audit yang dapat dipercaya Rharasati & Suputra (2013). Dengan berorientasi etika tujuan KAP akan dapat terwujud sesuai dengan kode etik yang berlaku.

Dengan berorientasi etika seorang auditor juga akan terhindar dari pengaruh ancaman yang dapat meruntuhkan independensi auditor. Terdapat lima ancaman terhadap independensi antara lain adalah ancaman kepentingan pribadi, ancaman review diri, ancaman advokasi, ancaman kedekatan dan ancaman intimidasi. Dalam penelitian ini mengangkat dua ancaman independensi yaitu ancaman kedekatan dan ancaman intimidasi. Penelitian ini memiliki peran penting untuk mengetahui pengaruh yang diberikan oleh orientasi etika, ancaman kedekatan dan ancaman independensi kepada sensitivitas etika seseorang dalam pengambilan suatu keputusan yang etis.

## KAJIAN LITERATUR

Keputusan etis merupakan suatu keputusan yang dilandaskan berdasarkan etika dan norma yang berlaku, seperti yang dinyatakan oleh Pitaloka dan Ardini (2017) bahwa keputusan etis merupakan suatu keputusan yang diambil atas dasar pertimbangan etika yang berlaku bagi seorang profesional. Karena auditor merupakan salah satu bentuk tenaga profesional, maka keputusan yang diambil haruslah merupakan suatu keputusan etis. Di dalam Standar Pemeriksaan Akuntan Publik (SPAP), seorang auditor independen harus menggunakan pertimbangannya dalam menentukan prosedur audit yang diperlukan sesuai dengan keadaan sebagai basis memadai bagi pendapatnya. Pengambilan keputusan yang dilakukan oleh auditor harus didasarkan dengan pertimbangan yang baik dan benar sesuai dengan etika yang berlaku. Penelitian tentang pengambilan keputusan etis telah lama dilakukan, seperti penelitian yang dilakukan sebelum tahun 1991 menunjukkan bahwa pengambilan keputusan etis dipengaruhi faktor individual dan organisasional. Jones (1991) dalam Narsa & Prananjaya (2017) menyatakan bahwa keputusan etis juga dipengaruhi oleh faktor diluar individu.

Pengambilan keputusan etis memiliki empat tahapan menurut Rest (1986) dalam Narsa & Prananjaya (2017), yaitu: 1. *Ethical Recognition* yang berkaitan seseorang dalam menginterpretasi etis atau tidaknya suatu tindakan; 2. *Ethical judgment* yang merupakan suatu pertimbangan tentang sikap apa yang sesuai dengan moral yang berlaku; 3. *Ethical Intention* merupakan suatu tahapan seseorang dalam mempertimbangkan dan membandingkan suatu tindakan dengan tindakan yang lainnya; 4. *Ethical behaviour* adalah tahapan dimana seseorang akan melakukan tindakan yang dipertimbangkannya sesuai dengan etika. Dalam pengambilan suatu keputusan yang etis auditor harus melalui serangkaian tahapan agar keputusan yang diambil tidak bertentangan dengan etika yang berlaku. Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan oleh Narsa & Prananjaya (2017) *ethical intention* merupakan tahapan dimana seseorang menitikberatkan nilai-nilai etika dalam kaitannya dengan nilai-nilai lainnya, sehingga dalam pengambilan suatu keputusan etis, tahapan *ethical intention* merupakan suatu tahapan yang paling penting.

Pengambilan keputusan etis ketika menghadapi suatu dilema etika berkaitan dengan sensitivitas etika yang dimiliki oleh seseorang. Sensitivitas etika perlu dimiliki oleh seseorang untuk memberikan pertimbangan setiap keputusan yang diambil agar tidak bertentangan dengan etika, seperti yang dinyatakan oleh Janitra (2017) bahwa sensitivitas etika merupakan suatu kemampuan untuk memahami suatu kondisi atau situasi memiliki makna etika. Dengan memiliki sensitivitas etika dapat diartikan memahami suatu kondisi bertentangan atau tidak dengan nilai-nilai etika. Sensitivitas etika berperan penting saat seseorang mengalami dilema etika, oleh karena itu penting bagi seorang tenaga profesional seperti auditor untuk memiliki sensitivitas etika yang tinggi agar mampu memilah kondisi yang bertentangan dengan nilai etika yang berlaku baginya sesuai dengan yang dinyatakan oleh Kurniawan dan Januarti (2013) dalam jurnalnya bahwa sensitivitas etika merupakan suatu sikap profesional auditor karena auditor yang mendukung tujuan dan nilai profesional secara implisit lebih sensitif terhadap situasi etika. Dilema etika terjadi pada saat seseorang berada pada suatu situasi yang bertentangan dengan nilai-nilai etika yang dipahaminya, seperti adanya ancaman dan tekanan. Ancaman yang dialami seorang auditor dapat berdampak pada runtuhnya independensi seseorang. terdapat lima ancaman yang dapat meruntuhkan independensi seseorang yaitu: 1. Ancaman kepentingan pribadi; 2. Ancaman review diri; 3. Ancaman advokasi; 4. Ancaman kedekatan; dan 5. Ancaman intimidasi. Dalam penelitian ini peneliti hanya mengambil dua dari lima ancaman yang ada yaitu ancaman kedekatan dan ancaman intimidasi.

Ancaman kedekatan merupakan suatu ancaman yang timbul akibat adanya suatu hubungan yang dekat antara auditor dengan klien, berdasarkan Standar Pemeriksaan Akuntan Publik (SPAP seksi 200: 2011:21), kedekatan merupakan suatu ancaman yang terjadi ketika

seorang akuntan publik terlalu bersimpati dengan klien atau organisasi tempatnya bekerja. Dengan memiliki suatu hubungan yang dekat, seseorang lebih mudah untuk memiliki rasa simpati terhadap orang lain serta mudahnya menerima hadiah dengan maksud-maksud tertentu. Ancaman lain dalam penelitian ini adalah ancaman intimidasi yang merupakan ancaman yang muncul ketika seorang akuntan profesional termasuk auditor dihalangi untuk bertindak secara obyektif (SPAP, 2011:6). Ketika seorang auditor bertindak obyektif, namun ia mendapat tekanan apabila ia tidak melakukan hal yang menjadi kehendak yang diluar tujuan audit. Ancaman intimidasi terjadi apabila dalam suatu perikatan audit terjadi ancaman pemutusan perikatan atau penggantian tim perikatan, ancaman litigasi serta adanya pengurangan jumlah imbalan. Ancaman-ancaman tersebut memberikan dampak bagi auditor untuk melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan etika dan norma yang berlaku baginya. Ketika seorang auditor tidak melakukan tindakan profesionalnya karena ancaman-ancaman tersebut, maka dapat dikatakan bahwa auditor tersebut tidak independen.

Dengan runtuhnya independen maka akan dapat dipertanyakan bagaimana seorang auditor berorientasi etika. Orientasi etika merupakan perilaku pribadi yang berhubungan dengan individu dalam diri seseorang (Budiarga, 2016). Berorientasi etika berarti bagaimana seseorang memahami etika secara utuh berkaitan dengan pengenalan, harapan atau tujuan sehingga seseorang akan mengambil keputusan atas pemahaman tersebut. Orientasi etika menunjukkan pandangan yang diadopsi oleh masing-masing individu pada saat menghadapi permasalahan yang membutuhkan pemecahan dari dilema etika (Zulhawati, 2013) sehingga ketika seseorang menghadapi dilema etika maka ia akan mempertimbangkan situasi tersebut melalui pemahaman etikanya etika. Orientasi etika dibentuk oleh dua pandangan yaitu idealisme dan relativisme. Sikap idealisme mengacu pada hal yang dipercaya individu dengan konsekuensi yang dimiliki dan diinginkannya tidak melanggar aturan etika yang berlaku, sedangkan sikap relativisme merupakan suatu sikap penolakan terhadap norma-norma yang absolut dalam mengarahkan perilaku etis (Budiarga, 2016). Oleh karena itu ketika seseorang mengambil suatu keputusan maka orientasi etika mana yang akan mendominasi pola pikirnya yang akan membentuk keputusannya.

Berdasarkan latar belakang, landasan teori serta penelitian terdahulu, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

- H1:** Orientasi etika berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor.
- H2:** Orientasi etika berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.
- H3:** Ancaman kedekatan berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor.
- H4:** Ancaman kedekatan berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.
- H5:** Ancaman intimidasi berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor.
- H6:** Ancaman intimidasi berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.
- H7:** Sensitivitas etika berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.
- H8:** Orientasi etika berpengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika.
- H9:** Ancaman kedekatan berpengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika.
- H10:** Ancaman intimidasi berpengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif deskriptif yang bertujuan untuk meneliti hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat, bukan untuk membandingkan variabel-variabel tersebut yang bertujuan untuk menemukan sebab akibat (Yusuf, 2014: 63). Penelitian ini bertujuan untuk meneliti hubungan antara orientasi etika, kedekatan dan relativisme terhadap keputusan etis dalam suatu pengambilan keputusan etis dengan obyek penelitian Kantor Akuntan

Publik (KAP) yang terdaftar dalam Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada tahun 2018 dengan jumlah populasi sebanyak 60 auditor dan jumlah sampel sebanyak 38 auditor.

**Tabel 1. Skor Skala Likert**

Pertanyaan Positif		Pertanyaan Negatif	
Jawaban Pertanyaan	Skor	Jawaban Pertanyaan	Skor
Sangat Setuju	4	Sangat Setuju	1
Setuju	3	Setuju	2
Tidak Setuju	2	Tidak Setuju	3
Sangat Tidak Setuju	1	Sangat Tidak Setuju	4

Sumber: Riset sebelumnya

**Tabel 2. Kisi-kisi Instrument Penelitian**

No	Variabel	Indikator	No. Pertanyaan
1.	Variabel Orientasi Etika (X1) Widiastuti (2015)	1. Suatu tindakan tidak boleh merugikan orang lain	1, 2, 3, 4
		2. Seseorang tidak boleh mengancam kehormatan dan kesejahteraan orang lain	5, 6
		3. Tindakan yang dilakukan sesuai dengan norma universal	7, 8
		4. Tindakan moral adalah tindakan yang sesuai dengan tindakan yang sifatnya ideal	9, 10
		5. Aturan etika pada setiap komunitas	11, 12
		6. Prinsip moral dipandang sebagai sesuatu yang sifatnya subyektif	13, 14, 15
		7. Penetapan aturan etika secara tegas akan menciptakan hubungan manusia yang lebih baik	16, 17, 18
		8. Kebohongan dinilai bermoral atau tidak tergantung situasi yang mengelilinginya	19, 20
2.	Ancaman Independensi Kedekatan (X2) Syahrizal (2014)	1. memiliki hubungan keluarga	21
		2. Lamanya hubungan dengan klien	22
		3. Perlakuan khusus dan penerimaan hadiah	23
		4. Mantan rekan KAP sebagai klien	24
3.	Ancaman Independensi Intimidasi (X3) Syahrizal (2014)	1. Pembatasan ruang lingkup audit ( <i>scope limitation</i> )	25
		2. Tekanan keuangan atau pembatasan fee audit ( <i>finance pressure</i> )	26
		3. Tekanan yang membatasi waktu pekerjaan audit ( <i>time pressure</i> )	27
		4. Ancaman atas pemutusan perikatan hubungan audit	28
4.	Keputusan Etis (Y2) Widiastuti (2015)	1. Pelaksanaan kode etik	29, 30, 31, 32*, 33, 34*, 35
		2. Penafsiran dan penyempurnaan kode etik	36, 37, 38, 39
5.	Sensitivitas Etika (Y1) Putra (2012)	1. Tanggung jawab profesi auditor	40, 41, 42, 43, 44
		2. Integritas	45, 46, 47, 48
		3. Oyektivitas	49, 50, 51, 52

Sumber: Riset sebelumnya

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* dengan kriteria pengalaman kerja minimal 1 tahun atau telah mendapatkan penugasan audit minimal sebagai junior auditor. Pengambilan data dilakukan dengan metode penyebaran

kuisisioner dengan pertanyaan berjumlah 52 pertanyaan dan setiap indikator pertanyaan diukur dengan menggunakan skala likert 1-4.

### Pengukuran Variabel

Alat ukur atau instrumen penelitian yang digunakan untuk mengukur variabel-variabel dalam penelitian ini adalah kuisisioner atau angket yang dibagikan kepada auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP).

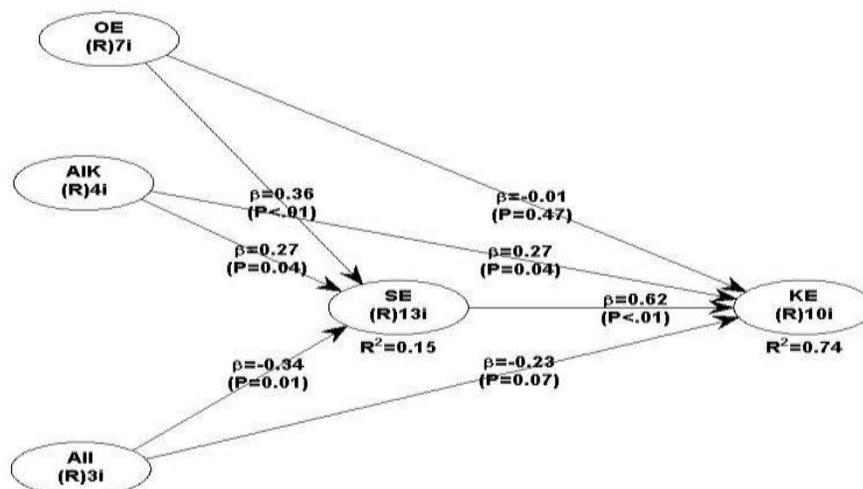
Untuk setiap variabel dalam penelitian ini, peneliti menggunakan skala likert 1 hingga 4. Skor 1 terhadap item pernyataan merupakan skor terendah yang menunjukkan tingkat kecenderungan yang rendah terhadap orientasi etika, ancaman independensi, sensitivitas etika dan pengambilan keputusan etis. Penetapan skala likert mengacu pada pendapat Asana et al. (2014) agar memperoleh pandangan auditor atau responden secara lebih jelas mengenai pernyataan yang terdapat di dalam kuisisioner. Penetapan skor untuk pertanyaan positif dan negatif dapat dilihat dalam tabel 1.

### Uji Hipotesis

Pengujian dilakukan *t-test*, apabila diperoleh *p-value*  $\leq 0,05$  (alpha 5%), maka disimpulkan signifikan dan sebaliknya (Pravitasari, 2016). Bila hasil pengukuran hipotesis pada outer model signifikan, maka indikator dapat digunakan sebagai instrumen pengukuran variabel laten Apabila dalam pengukuran *inner model* menunjukkan signifikan, maka dapat diartikan bahwa terdapat pengaruh dari variabel laten terhadap variabel laten lainnya.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Jumlah kuisisioner yang disebarakan sejumlah 38 namun yang kebalik hanya 36 kuisisioner (*Respon Rate* = 94,7%). Berdasarkan hasil pengolahan data dengan menggunakan aplikasi WarPLS 5.0 terdapat beberapa indikator yang tidak signifikan dan harus dieliminasi, sehingga setelah dilakukan eliminasi dihasilkan inner model seperti dalam gambar 1.



Gambar 1. Inner Model

Keterangan:

OE = Orientasi Etika

AIK = Ancaman Independensi Kedekatan

All = Ancaman Independensi Intimidasi  
 SE = Sensitivitas Etika  
 KE = Keputusan Etis

Olah data yang dilakukan dapat dilihat validitasnya berdasarkan nilai *combined loading and cross-loading*nya. Dalam penelitian ini validitas data dapat dilihat dalam tabel 3.

**Tabel 3. Hasil *Combined Loading and Cross-loading***

	Orientasi Etika (X1)	Ancaman Kedekatan (X2)	Ancaman Independensi (X3)	Keputusan Etis (Y)	Sensitivitas Etika (Z)
OE11	0.505				
OE15	0.534				
OER3	0.861				
OER5	0.708				
OER6	0.669				
OER7	0.772				
OER8	0.680				
AIK1		0.523			
AIK2		0.884			
AIK3		0.774			
AIK4		0.748			
AII2			0.931		
AII3			0.907		
AII4			0.489		
KE1				0.681	
KE2				0.776	
KE3				0.847	
KE4				0.701	
KE6				0.637	
KE7				0.766	
KE8				0.753	
KE9				0.645	
KE10				0.414	
KE11				0.530	
SE1					0.658
SE2					0.660
SE3					0.611
SE4					0.553
SE5					0.604
SE6					0.662
SE7					0.674
SE8					0.716
SE9					0.737
SE10					0.716
SE11					0.753
SE12					0.469
SE13					0.753

Sumber: data diolah

Data dianggap valid apabila memiliki nilai *combined loading and cross-loading* >0,7 namun untuk penelitian yang masih memerlukan pengembangan lagi nilai *combined loading and cross-loading*nya dapat ditolerir menjadi 0,4 sampai 0,5 (Pravitasari, 2016) dan berdasarkan tabel 1

tersebut maka dapat dinyatakan bahwa data dalam penelitian ini memiliki validitas yang cukup baik. Sedangkan untuk reliabilitas data dapat dilihat melalui nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*. Berdasarkan hasil pengolahan data, nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* dapat dilihat dalam tabel 4.

**Tabel 4. Reliability**

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Composite Reliability</i>
Orientasi Etika	0.803	0.858
Ancaman Kedekatan	0.717	0.828
Ancaman Independensi	0.693	0.835
Sensitivitas Etika	0.869	0.896
Keputusan Etis	0.892	0.910

Sumber: data diolah

Suatu data dianggap memiliki reliabilitas yang cukup baik apabila nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* >0,7 dan berdasarkan hasil pengolahan data dapat diketahui bahwa semua instrumen penelitian bersifat reliabel, sesuai yang dikemukakan oleh Latan dan Ghazali (2012), sehingga seluruh instrumen penelitian memiliki validitas dan reliabilitas yang cukup baik. Untuk menentukan apakah model dalam penelitian ini memiliki kualitas yang baik, maka dilakukan uji *Good of Fit*. Pengolahan data menghasilkan nilai *Good of Fit* yang baik, karena suatu model memiliki *Good of Fit* yang baik apabila seperti tercantum dalam tabel 5.

**Tabel 5. Goodness of Fit**

APC	0.302, P=0.011
ARS	0.447, P<0.001
AARS	0.390, P<0.001
AVIF	1,353

Sumber: data diolah

**Tabel 6. Uji Hipotesis**

Hubungan antar variabel	Original Sampel	P-values	Kesimpulan
Orientasi Etika -> Sensitivitas Etika	0,36	<0,01	H1 diterima
Orientasi Etika -> Keputusan Etis	0,01	0,47	H2 ditolak
Ancaman Kedekatan -> Sensitivitas Etika	0,27	0,04	H3 diterima
Ancaman Kedekatan -> Keputusan Etis	0,27	0,04	H4 diterima
Ancaman Intimidasi -> Sensitivitas Etika	0,34	0,01	H5 diterima
Ancaman Intimidasi -> Keputusan Etis	0,23	0,07	H6 ditolak
Sensitivitas Etika -> Keputusan Etis	0,62	<0,01	H7 diterima

Sumber: data diolah

Pengujian pengaruh langsung dilakukan untuk menguji hipotesis 1 sampai dengan hipotesis 7, dengan hasil pengujian hipotesis seperti berikut:

**Hipotesis 1: Orientasi etika berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor.**

Orientasi etika berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor sebab hasil pengolahan data menunjukkan nilai *p-value* sebesar <0,01. Hal ini menunjukkan adanya pengaruh dari orientasi etika terhadap sensitivitas etika. orientasi etika merupakan pandangan moral seseorang yang muncul dari dalam individu, seperti yang dinyatakan oleh Budiarga (2016) bahwa orientasi etika merupakan suatu hubungan yang mendasar antar manusia dan berfungsi mengarahkan seseorang pada perilaku moral. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Asana et al. (2014)

bahwa orientasi etika memiliki pengaruh terhadap sensitivitas etika. Seorang tenaga profesional seperti auditor tetap memerlukan nilai-nilai etika sebagai pedoman untuk berperilaku etis. Seperti yang dinyatakan oleh Asana et al. (2014) bahwa auditor di Bali masih memerlukan aturan-aturan etika sebagai pedoman berperilakunya, auditor di Surabaya juga masih memerlukan aturan-aturan etika sebagai pedomannya.

**Hipotesis 2: Orientasi etika berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.**

Keputusan etis merupakan salah satu bentuk perilaku moral. Tenaga profesional dituntut untuk berperilaku etis, sehingga seorang tenaga profesional seperti auditor harus memberikan suatu keputusan etis sebagai salah satu bentuk tindakan etisnya. Keputusan etis juga penting bagi auditor untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap kinerjanya. Orientasi etika tidak berpengaruh terhadap tidak berpengaruh berpengaruh secara langsung terhadap keputusan etis auditor diindikasikan karena adanya pengaruh sensitivitas etika yang akan dipengaruhi terlebih dahulu (Syahr & Pesudo, 2021; Sevi et al., 2021). Orientasi etika tidak akan berpengaruh langsung sebab ketika seseorang berorientasi etis maka sensitivitasnya akan meningkat. Namun penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Hapsari (2013) yang menunjukkan bahwa orientasi etika berpengaruh positif terhadap pengambilan keputusan etis.

**Hipotesis 3: Ancaman kedekatan berpengaruh terhadap sensitivitas etika.**

Salah satu ancaman bagi independensi auditor adalah kedekatan. Auditor harus berusaha menjaga hubungan dengan kliennya sebab dari adanya hubungan yang dekat akan tercipta suatu rasa simpati. Berdasarkan hasil pengolahan data menunjukkan bahwa nilai *p-value* dari pengaruh ancaman kedekatan terhadap sensitivitas etika memiliki nilai 0,04. Nilai ini sesuai dengan syarat signifikansi, yaitu  $<0,05$  yang berarti memiliki pengaruh, sehingga diketahui bahwa ancaman kedekatan berpengaruh terhadap sensitivitas etika. Penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Dewi (2013) bahwa auditor dikhawatirkan tidak dapat berlaku independen apabila memiliki hubungan dengan klien mulai dari hubungan keluarga, hubungan kedekatan, hubungan ekonomi, maupun hubungan yang lainnya karena memunculkan rasa simpati. Rasa simpati yang muncul dalam diri auditor merupakan bentuk dilema etika, sehingga penting bagi auditor untuk memiliki sensitivitas etika yang tinggi pada saat terjadi dilema etika (Asana et al., 2014).

**Hipotesis 4: Ancaman kedekatan berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.**

Hasil dari pengujian langsung dari hipotesis ini diketahui bahwa ancaman kedekatan memiliki pengaruh langsung terhadap pengambilan keputusan etis. Seperti yang dinyatakan Dewi (2013) berdasarkan hasil penelitiannya menyatakan bahwa auditor dikhawatirkan tidak independen apabila memiliki hubungan dengan klien, baik hubungan keluarga, hubungan kedekatan, hubungan ekonomi, maupun hubungan yang lainnya karena memunculkan rasa simpati. Oleh sebab inilah hubungan kedekatan dianggap memiliki pengaruh terhadap keputusan auditor. Minimnya penelitian tentang ancaman kedekatan menjadi suatu hambatan bagi peneliti untuk membahas pengaruh ancaman kedekatan ini.

**Hipotesis 5: Ancaman intimidasi berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor.**

Ancaman intimidasi muncul akibat seorang auditor akan bertindak obyektif namun tidak diperbolehkan oleh klien. Berdasarkan hasil pengolahan data diketahui bahwa ancaman intimidasi memiliki pengaruh terhadap keputusan auditor, hal ini diketahui berdasarkan hasil pengolahan data yang menunjukkan bahwa *p-value* dari pengaruh langsung ancaman intimidasi terhadap sensitivitas etika auditor menunjukkan nilai 0,01, hal ini sesuai dengan syarat signifikansi yaitu dianggap memiliki pengaruh apabila *p-value* memiliki nilai  $<0,05$ . Oleh karena itu ancaman intimidasi berpengaruh terhadap sensitivitas etika auditor terbukti. Penelitian ini mendukung penelitian Dewi (2013) bahwa ancaman kedua yang berpengaruh terhadap independensi auditor adalah ancaman intimidasi. Ancaman intimidasi akan memunculkan rasa

takut apabila terjadi pemutusan perikatan audit, tidak digunakannya lagi jasa auditnya apabila kehendak klien tidak dipenuhi.

**Hipotesis 6: Ancaman intimidasi berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.**

Berdasarkan pengolahan data ancaman intimidasi tidak berpengaruh terhadap keputusan auditor. Terlihat dari nilai *p-value* pengaruh ancaman intimidasi terhadap keputusan etis auditor sebesar 0,07. Nilai ini tidak memenuhi syarat signifikasnsi yaitu  $<0,05$ , sehingga diketahui bahwa ancaman intimidasi tidak berpengaruh terhadap keputusan etis auditor. Rharasati & Suputra (2013) dalam penelitiannya menyatakan bahwa independensi berpengaruh negatif terhadap pengambilan keputusan pemberian opini. Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Rharasai dan Suputra tersebut, sebab dalam penelitian ini ancaman intimidasi berpengaruh positif terhadap keputusan auditor. Minimnya penelitian tentang ancaman intimidasi menjadi suatu hambatan bagi peneliti untuk membahas tentang ancaman intimidasi tersebut (Fina & Laily, 2021).

**Hipotesis 7: Sensitivitas etika berpengaruh terhadap keputusan etis auditor.**

Di dalam penelitian yang dilakukan oleh Janitra (2017) diketahui bahwa sensitivitas etika merupakan suatu kemampuan untuk mengetahui suatu situasi memiliki makna etis tertentu bagi seseorang, sehingga dapat disimpulkan bahwa sensitivitas etika merupakan suatu pemahaman individu terhadap nilai-nilai etika. Berdasarkan pengolahan data diketahui nilai dari pengaruh sensitivitas etika terhadap keputusan etis auditor adalah sebesar  $<0,01$ . Nilai ini sesuai dengan syarat signifikansi sehingga dapat diketahui bahwa sensitivitas etika memiliki pengaruh terhadap keputusan etis auditor. Penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Budi santosa (2017) bahwa sensitivitas etika berpengaruh terhadap sikap etis auditor. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa salam suatu pengambilan keputusan etis memerlukan kepekaan terhadap nilai-nilai etika yang berlaku. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Ariyanto dan Jati (2010) bahwa sensitivitas etika auditor juga berpengaruh terhadap produktivitas kerja auditor eksternal, karena dengan sensitivitas etika akan mempengaruhi tingkat pengamilan keputusan etis yang dapat meningkatkan obyektivitas auditor.

Pengujian pengaruh tidak langsung digunakan untuk membuktikan bahwa terjadi pengaruh akibat adanya variabel intervening. Hasil pengolah pengaruh tidak langsung dapat dilihat dalam tabel berikut:

**Tabel 7. Indirect Effect**

Variabel	Orientasi Etika	Ancaman Kedekatan	Ancaman Intimidasi
Keputusan Etis	0.226	0.169	-0.212
Sensitivitas Etika	0.364	0.272	-0.342
Kesimpulan	H8 diterima	H9 diterima	H10 ditolak

Berdasarkan tabel 7, maka pegujian hipotesis untuk hipotesis 8 hingga hipotesis 10 adalah sebagai berikut:

**Hipotesis 8: Orientasi etika berpengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika.**

Berdasarkan tabel 7 diketahui bahwa pengaruh tidak langsung orientasi etika terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika sebesar 22,6%. Nilai ini dianggap cukup besar dalam mempengaruhi keputusan etis. Tanda positif menunjukkan bahwa sensitivitas etika menjadi variabel intervening murni bagi pengaruh oerintasi etika terhadap keputusan etis. Orientasi etika terbentuk dari cara pandang seseorang dalam memahami nilai-nilai etika dan menerapkannya pada situasi dilema etika. Dengan adanya pengaruh secara tidak langsung diketahui adanya

pengaruh yang diberikan orientasi etika untuk meningkatkan sensitivitas etika sehingga auditor dapat memberikan suatu keputusan etis (Badrulhuda et al., 2020). Hipotesis ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Budiarga (2016) bahwa orientasi etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

**Hipotesis 9: Ancaman kedekatan berpengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika.**

Berdasarkan tabel 7 diketahui bahwa ancaman kedekatan memiliki pengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika sebesar 16,9%. Tanda positif menunjukkan bahwa sensitivitas etika merupakan variabel intervening murni bagi pengaruh ancaman kedekatan terhadap keputusan etis auditor. Seperti yang dinyatakan Dewi (2013) dalam penelitiannya bahwa hubungan dapat berpengaruh terhadap keputusan auditor. Berdasarkan hasil pengujian langsung dapat diketahui bahwa ancaman kedekatan memberikan pengaruh secara tidak langsung terhadap keputusan etis.

**Hipotesis 10: Ancaman intimidasi berpengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika.**

Berdasarkan tabel 7 diketahui bahwa ancaman intimidasi berpengaruh terhadap keputusan etis auditor melalui sensitivitas etika. Tanda negatif menunjukkan bahwa sensitivitas etika merupakan variabel intervening semu bagi ancaman intimidasi terhadap keputusan etis auditor (Annisa, 2021). Ancaman intimidasi merupakan salah satu faktor yang mengancam independensi auditor. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Rharasati & Suputra (2013) diketahui bahwa independensi memiliki pengaruh negatif terhadap pengambilan keputusan auditor, sehingga semakin rendah independensi auditor, maka tingkat kesalahan pemberian opini auditor juga semakin tinggi. Begitupula dengan semakin tingginya ancaman intimidasi, maka tingkat sensitivitas etika auditor juga semakin rendah sehingga pengambilan keputusan etis auditor juga semakin rendah.

## KESIMPULAN

Kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah orientasi etika dan ancaman intimidasi memiliki pengaruh langsung terhadap sensitivitas etika dan berpengaruh secara tidak langsung terhadap keputusan etis. Sedangkan ancaman kedekatan memiliki pengaruh langsung terhadap sensitivitas etika dan berpengaruh secara tidak langsung terhadap keputusan etis auditor. Sensitivitas etika merupakan variabel intervening murni bagi variabel orientasi etika dan variabel ancaman intimidasi terhadap keputusan etis auditor, sedangkan sensitivitas etika menjadi variabel intervening semu bagi variabel ancaman kedekatan terhadap keputusan etis auditor. Oleh karena itu diketahui bahwa terdapat faktor-faktor determinan dalam pengambilan keputusan etis auditor sehingga seorang auditor wajib untuk terus mengahayati dan menerapkan nilai-nilai etika yang berlaku.

## REFERENSI

- Annisa, A. (2021). Ethical-Climate, Komitmen Profesional, Intensitas Melakukan Whistleblowing dengan Sensitivitas Etis. *Journal of Business and Economics (JBE) UPI YPTK*, 6(3), 113–119. <https://doi.org/10.35134/jbeupiypk.v6i3.131>
- Ariyanto, D., & Jati, A. M. (2010). Independensi, Kompetensi, dan Sensitivitas Etika Profesi Terhadap Produktivitas Kerja Auditor Eksternal (Studi Kasus Pada Auditor Perwakilan

- BPK RI Provinsi Bali). *JIAB (Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 5(2), 1-22. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/jiab/article/view/2625>
- Asana, G. H. S., Suartana, I. W., & Rasmini, N. K. (2014). Pengaruh pengalaman, komitmen dan orientasi etika pada sensitivitas etika auditor, *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 3(4), 166-181. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/EEB/article/view/7784>
- Badrulhuda, A., Hadiyati, S. N., & Yusup, J. (2020). Komitmen Profesional dan Sensitivitas Etis dalam Intensi Melakukan Whistleblowing, *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 4(4), 522-543. <https://doi.org/10.24034/j25485024.v2020.v4.i4.4524>
- Dewi, L., K. & Ludigdo, U. (2013). Akuntan publik dalam penegakan kode etik profesi. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya*, 1(2), 1-19. <https://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/309>
- Fina, S., & Laily, N. (2021). Muatan Etika Dalam Pengajaran Akuntansi Serta Pengaruhnya Terhadap Perkembangan Moral Mahasiswa Akuntansi. *Jurnal Pendidikan Ekonomi (JUPE)*, 9(1), 43-47. <https://doi.org/10.26740/jupe.v9n1.p43-47>
- Hapsari, N. N. (2013). Pengaruh pengalaman auditor dan orientasi etika terhadap keputusan etis auditor negara dengan komitmen Profesional sebagai variabel intervening. *El Muhasaba: Jurnal Akuntansi*, 2(2). <https://doi.org/10.18860/em.v2i2.2369>
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2011). *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*. Penerbit Salemba Empat: Jakarta.
- Janitra, W., A. (2017). Pengaruh orientasi etika komitmen profesional komitmen organisasi dan sensitivitas etis terhadap internal whistleblowing. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi*, 4(1), 1208-1222. <https://jom.unri.ac.id/index.php/JOMFEKON/article/view/12709>
- Kurniawan, D. A., & Januarti, I. (2013). Pengaruh orientasi etika terhadap sensitivitas etika auditor dengan komitmen profesional dan komitmen organisasi sebagai variabel intervening, *Diponegoro Journal of Accounting*, 2(2), 250-264. <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/3277>
- Kusuma, R. N. D., & Budisantosa, A. T. (2017). Analisis pengaruh equity sensitivity dan ethical sensitivity terhadap perilaku etis auditor, *MODUS*, 29(1), 105-117. <https://ojs.uajy.ac.id/index.php/modus/article/view/1029>
- Kusumastuti, R. D. (2008). *Pengaruh pengalaman, komitmen profesional, etika organisasi dan gender terhadap pengambilan keputusan etis auditor*, UIN Syarif Hidayatullah.
- Latan, H. & Ghozali, I. (2012). *Partial Least Square Konsep, Metode dan Aplikasi Menggunakan Program WarpPLS 2.0*. Semarang: Badan Penerbit–Universitas Diponegoro.
- Narsa, P. D. R. H. N. & Prananjaya, P. K. (2017). Hubungan Faktor Internal dan Eksternal terhadap Proses Pengambilan Keputusan Etis. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 18(1). <https://doi.org/10.18196/jai.18162>
- Pitaloka, F. D., & Ardini, L. (2017). Analisis faktor-faktor individual dalam pengambilan keputusan etis oleh konsultan pajak, *JIRA (Jurnal Ilmiah dan Riset Akuntansi)*, 6(8), 1-23. <http://jurnalmahasiswa.stiesia.ac.id/index.php/jira/article/view/1526>
- Pravitasari, N., Y. (2016). Analisis pengaruh kompetensi dan penerapan sistem Akuntansi keuangan daerah terhadap keuangan pemerintahan daerah. *Jurnal Ekonomi Kiat*, 27(1), 1-15.
- Rharasati, A. A. I. D., & Suputra, I. D. G. Dharma. (2013). Faktor-faktor yang Mempengaruhi auditor dalam pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 3(3), 147-162. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/5665>
- Sevi, D., Mulyati, S., & Kurniawan, A. (2021). The Effect of Knowledge of Ethics, Religiosity, Ethical Sensitivity, Ethical Orientation to Accounting Students Perception of Creative Accounting Practices. *ACCRUALS (Accounting Research Journal of Sutaatmadja)*, 5(01), 63-88. <https://doi.org/10.35310/accruals.v5i01.685>

- Syahr, O. D. A. & Pesudo, D. A. A. (2021). Independence Commitment dan Orientasi Etika pada Intensi Melakukan Whistleblowing dengan Moral Reasoning menjadi Variabel Moderasi, *Jurnal Penelitian dan Pengembangan Sains dan Humaniora*, 5(2), 304-310. <https://ejournal.undiksha.ac.id/index.php/JPPSH/article/view/33534>
- Syahrizal, F. H. E. (2014). *Pengaruh Ancaman Kepentingan Pribadi, Ancaman Telaah Pribadi, Ancaman Kedekatan, Ancaman Advokasi dan Ancaman Intimidasi Terhadap Independensi Auditor di Kota Bandung (Survey Pada 5 Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung)*. Skripsi Sarjana Ekonomi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Pasundan Bandung. <http://repository.unpas.ac.id/6281/> (diakses tanggal 10 Maret 2018).
- Widiastuti, E. (2015). *Pengaruh Orientasi Etis, Equity Sensitivity, dan Budaya Jawa Terhadap Perilaku Etis Auditor Pada Kantor Akuntan Publik di Yogyakarta*. Skripsi Program Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Yogyakarta. Negeri Yogyakarta. [eprints.uny.ac.id/17374/1/SKRIPSI%20FULL.pdf](http://eprints.uny.ac.id/17374/1/SKRIPSI%20FULL.pdf) (diakses pada tanggal 10 Maret 2018).
- Zulhawati, Z. (2013). Pengaruh nilai etika dan orientasi etika pada sensitivitas etis mahasiswa. *Jurnal Manajemen Bisnis Indonesia*, 1(1), 89-104. <https://fmi.or.id/jmbi/index.php/jurnal/article/view/12>
- Yusuf, A. M. (2014). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif Dan Penelitian Gabungan Edisi Pertama*. Jakarta: Prenadamedia Group.