

# LEVEL KOGNITIF MORAL AUDITOR INDONESIA

Rasin Tarigan  
Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti  
Heru Satyanugraha  
Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti

## **Abstract**

*The objective of this paper is to investigate the level of cognitive moral development of Indonesian auditors, and to find out demographic factors which differentiate the level. Defining Issues Test was used to measure the level of cognitive moral development from 100 auditors of public accounting firms in Jakarta. Results show that the level of cognitive moral development of Indonesian auditors are lower than result of previous research of auditors in USA and Hongkong. Demographic factors age, education, gender and experience do not significantly differentiate the level.*

**Keywords :** *cognitive moral development, DIT, auditor, Indonesia*

## **PENDAHULUAN**

### **Latar Belakang**

Salah satu unsur utama dalam perkembangan kegiatan bisnis adalah tersedianya jasa audit yang independen dan berkualitas. Berbagai pendapat menyimpulkan bahwa di negara-negara berkembang terdapat kurangnya etika profesional dan independensi dari auditor dalam melakukan proses auditnya (Tang 1999).

Penilaian profesional akuntan memerlukan lebih dari penerapan teknis aturan dan peraturan yang tertulis (Gaa 1994). Selain itu, ketidaklengkapan, ketidakkonsistenan, dan sering kaburnya aturan-aturan yang ada membuat akuntan harus menerapkan penilaian profesional untuk keputusan yang sering tidak ada jawaban teknis yang benar. Oleh karena itu, penilaian profesional akuntan sering melibatkan penyelesaian dilema etika (Gaa 1994; Lampe & Finn 1992; Moizer 1995; Rest 1996). Dilema etika merupakan keputusan yang tidak pernah dapat dicari jawaban tunggal yang benar secara moral, walaupun dapat dipelajari komponen etika dari penilaian profesional akuntan tersebut.

Penilaian dan perilaku moral dari individu auditor tergantung pada kredibilitas dari profesi auditing (Bain & Band 1996). IFAC (International Federation of Accountancy) pada tahun 1999 telah mengeluarkan kode perilaku moral sebagai pedoman bagi auditor tentang bagaimana melaksanakan tugasnya dengan mendasarkan diri pada nilai-nilai etika ideal dan universal, seperti kejujuran, integritas, keadilan, kepentingan masyarakat, independen, dan sebagainya (Tsui & Windsor 2001).

Etika telah menjadi penting dalam domain penelitian tentang auditing, sebagaimana ditunjukkan oleh seringnya artikel-artikel tentang etika akuntan dipublikasikan di jurnal ilmiah, konferensi internasional, dan dengan banyaknya peneliti yang meneliti dalam bidang ini (Sweeney & Fisher 1998). Walaupun merupakan subyek perdebatan (Gilligan 1982; Modgil & Modgil 1986), pendekatan *cognitive-developmental* telah berhasil diterapkan untuk memberikan pemahaman akan pengambilan keputusan etika dalam organisasi secara umum (Dubinsky & Loken 1989; Hunt & Viteli 1986; Trevino 1986), dan dalam konteks akuntansi (Finn 1995; Jones & Hiltbeitel 1995; Lampe & Finn 1992; Shaub et al 1993).

Karena pentingnya level perkembangan moral auditor dalam pengambilan keputusannya, banyak penelitian telah dilakukan untuk mengukur level perkembangan moral tersebut (Goolsby & Hunt 1992). Banyak studi empiris telah meneliti level *ethical reasoning* dari akuntan profesional (auditor) dengan menggunakan teori *cognitive moral development* dari Kohlber dan instrumen Defining Issues Test (DIT) dari Rest (Gul; Ng & Wu Tong 2003). Ponemon (1992) menunjukkan bahwa level perkembangan moral dari auditor sebagaimana diukur dengan DIT menunjukkan bahwa nilai DIT berkorelasi dengan kecenderungan auditor melaporkan yang tidak sebenarnya.

### Perumusan Masalah

Sebagian besar penelitian etika, khususnya yang menyangkut profesi akuntan dilakukan di negara-negara maju, Amerika dan Eropa. Penelitian empiris dalam konteks Asia sangat sedikit dan tidak terfokus, dan tidak ada dari penelitian tersebut yang mencoba menilai level perkembangan moral auditor (Metha & Kau 1984; Swingyard et al 1990).

Permasalahan dalam penelitian ini adalah :

1. Seberapa tinggi level perkembangan moral auditor di Indonesia?
2. Apakah karakteristik demografik membedakan level perkembangan moral auditor di Indonesia?

### Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan menentukan derajat kognitif perkembangan moral auditor di Indonesia, serta menentukan apakah karakteristik demografik, yaitu gender, umur, pendidikan, dan pengalaman kerja membedakan level perkembangan moral auditor tersebut.

Hasil dari penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi dalam fakta tentang perkembangan moral auditor di Indonesia, serta mendorong upaya meningkatkan kesadaran pentingnya perkembangan moral akuntan profesional di Indonesia dan di Asia pada umumnya.

## KERANGKA TEORITIS

### Perkembangan Moral Kognitif

Kohlberg, L. (1969) mengenalkan konsep bahwa terdapat enam tahapan dalam perkembangan kemampuan seseorang untuk menangani masalah-masalah moral. Tahapan-tahapan perkembangan moral individu tersebut dikelompokkan oleh Kohlberg dalam 3 level, masing-masing terdiri dari 2 tahap.

Perkembangan moral individu tersebut mengikuti urutan sebagai berikut :

#### Level 1: Level *Preconventional*

Level ini berkembang pada masa anak-anak. Pada dua tahap dalam level ini, maka seorang anak telah mampu mengenal apa yang benar dan apa yang salah, apa yang baik dan apa yang tidak baik. Norma tersebut diperoleh bukan dari diri sendiri, akan

tetapi dari luar, dan motivasi untuk mengikuti norma tersebut adalah pada kepentingan diri sendiri.

Tahap 1 : *Punishment and Obedience Orientation*. Pada tahap ini konsekuensi fisik dari suatu perilaku sepenuhnya menentukan apakah suatu tindakan benar atau salah. Pada tahap ini, alasan seorang anak untuk mematuhi suatu aturan, atau untuk melakukan sesuatu adalah untuk menghindari hukuman.

Tahap 2 : *Instrument and Relativity Orientation*. Pada tahap ini perilaku atau tindakan yang benar menjadi instrumen untuk memenuhi kebutuhan anak itu sendiri. Anak menyadari bahwa suatu perilaku atau tindakan benar karena memperoleh imbalan atau pujian atau dibenarkan oleh orang tuanya.

#### **Level 2 : Level *Conventional***

Pada tahap remaja ke dewasa, maka orang menyadari perlunya untuk menjaga harapan dari keluarganya, kelompok masyarakat dimana seorang menjadi anggota kelompok tersebut (sekolah, klub, lingkungan rumah), atau negara. Individu dalam level pengembangan moral ini tidak hanya berusaha mengikuti harapan akan tetapi juga menunjukkan loyalitas pada kelompok dan norma-norma dari kelompok tersebut. Individu termotivasi untuk berperilaku sesuai dengan norma-norma kelompok agar dapat diterima dalam kelompok tersebut. Pada level ini orang dapat memahami sesuatu dari pandangan orang lain, akan tetapi perspektif yang diambil adalah pandangan dari orang-orang yang ada dalam kelompoknya (keluarganya, teman-temannya, organisasinya, negaranya, kelas sosialnya).

Tahap 1: *Interpersonal Concordance Orientation*. Pada awal tahap level konvensional ini, maka orang bertindak laku yang baik untuk memenuhi harapan dari kelompok yang menjadi loyalitas, kepercayaan, dan perhatiannya, seperti keluarga dan teman. Perilaku yang benar adalah perilaku yang sesuai dengan apa

yang diharapkan dari peran seseorang dalam kelompoknya menurut standard moral kelompok tersebut.

**Tahap 2: *Law and Order Orientation*.** Benar atau salah pada tahap lanjut konvensional ini ditentukan oleh loyalitas seseorang pada lingkungan yang lebih luas, yaitu negara, atau kelompok masyarakatnya. Pada tahap ini orang telah dapat melihat orang lain sebagai bagian dari sistem sosial yang lebih besar yang mendefinisikan peranan dan kewajiban individu, dan orang telah dapat memisahkan norma-norma yang ada dalam sistem dari hubungan dan motif pribadinya.

**Level 3: *Level Postconventional, Autonomous, atau Principled Stages*.**

Pada level ini, orang tidak lagi menerima saja nilai-nilai dan norma-norma dari kelompoknya. Orang akan mencoba untuk melihat situasi dari pandangan yang secara imparisial mempertimbangkan kepentingan setiap orang. Orang akan mempertanyakan hukum dan nilai-nilai yang dianut oleh masyarakatnya dan mendefinisikannya sendiri dalam prinsip-prinsip moral yang ditentukan sendiri, yang dapat dipertahankannya dengan argumentasi yang rasional. Hukum dan nilai-nilai yang benar adalah yang sesuai dengan prinsip-prinsip yang tiap orang yang rasionil dapat meyakinkannya.

**Tahap 1: *Social Contract Orientation*.** Pada tahap awal dari level *postconventional* ini, orang mulai menyadari bahwa orang-orang memiliki pandangan dan opini pribadi yang sering bertentangan, dan menekankan cara-cara yang adil untuk mencapai konsensus dengan perjanjian, kontrak dan proses yang wajar. Orang percaya bahwa seluruh nilai-nilai dan norma-norma relatif dan selain dari apa yang telah disetujui bersama seharusnya dapat ditolerir.

**Tahap 2: *Universal Ethical Principles Orientation*.** Pada tahap akhir dari level *postconventional* ini, orang memahami bahwa

suatu tindakan dibenarkan berdasarkan prinsip-prinsip moral yang dipilih karena secara logis komprehensif, universal, dan konsisten. Pertimbangan akan apa yang benar didasarkan pada komitmennya akan prinsip-prinsip moral tersebut, dan prinsip-prinsip tersebut merupakan kriteria untuk mengevaluasi seluruh aturan moral dan kesepakatan dalam masyarakat.

Studi Kohlberg (1969) membantu dalam memahami bagaimana kapasitas moral orang berkembang dan mengungkapkan bagaimana orang dapat berkembang makin kritis dalam penggunaan dan pemahaman akan standard moral yang dianutnya. Kohlberg juga menyimpulkan bahwa tiap orang akan mengikuti tahapan-tahapan perkembangan moral tersebut, akan tetapi tidak setiap orang mencapai seluruh tahapan tersebut. Ada banyak orang yang tetap pada level *preconventional* sepanjang hidupnya. Untuk mereka, maka benar atau salah akan tetap didefinisikan secara egosentris dalam menghindari hukuman atau melakukan apa yang dibenarkan oleh figur yang lebih kuat dalam masyarakatnya. Ada banyak pula orang tetap pada level *conventional* dan tidak maju lebih lanjut. Untuk mereka, maka benar atau salah tetap didasarkan pada norma-norma konvensional dari kelompok sosialnya, atau hukum dari negara atau masyarakatnya. Dalam suatu masyarakat, lazimnya tidak banyak yang mencapai level *postconventional*. Mereka yang telah mencapai level ini adalah orang-orang yang melakukan refleksi kritis pada standard moral yang telah diajarkan selama ini, dan benar atau salah secara moral didefinisikan dalam prinsip-prinsip moral yang telah mereka pilih sendiri sebagai cukup dan dapat diterimanya.

Implikasi dari teori Kohlberg adalah bahwa pertimbangan moral dari orang pada tahapan lebih lanjut perkembangan moralnya lebih baik dari pertimbangan moral mereka yang baru pada tahap lebih awal. Orang pada tahapan akhir memiliki kemampuan untuk melihat segala sesuatu dari perspektif yang lebih luas dan dalam daripada mereka yang berada pada tahapan awal. Orang pada level *preconventional* melihat sesuatu hanya dari pandangan egosentris mereka. Orang pada level *conventional* melihat sesuatu dari pandangan orang-orang dalam kelompok sosial mereka. Orang pada level *postconventional*

memiliki kemampuan untuk melihat sesuatu dari perspektif yang mencoba memperhitungkan tiap orang yang dipengaruhi oleh keputusan moralnya.

Implikasi yang lain adalah bahwa orang pada tahapan akhir lebih mampu mempertahankan keputusan mereka daripada orang pada tahapan awal. Orang pada level *preconventional* hanya dapat mempertahankan keputusannya dengan mengacu pada kepentingannya sendiri. Orang pada level *conventional* hanya mengacu pada norma-norma kelompoknya, karena itu hanya diterima oleh anggota dari kelompoknya saja. Sedangkan orang pada level *postconventional* mengacu pada prinsip-prinsip moral yang tidak memihak dan beralasan, sehingga lebih dapat diterima oleh tiap orang yang rasional.

### Penelitian Level Perkembangan Moral

Berbagai studi empiris meneliti level tingkat perkembangan moral akuntan dengan menggunakan teori Kohlberg. Suatu penemuan yang berdampak sangat besar bagi perkembangan penelitian dalam penilaian moral adalah instrumen Defining Issues Test (DIT) oleh Rest (1979). Walaupun DIT didasarkan pada model perkembangan moral Kohlberg (1969), akan tetapi tidak sama dengan ukuran yang dikembangkan sendiri oleh Kohlberg untuk pengujian teorinya.

Wimalasiri et al (1996) meneliti orientasi etika dari manajer dan mahasiswa bisnis di Singapore. Data diperoleh dengan menggunakan Defining Issues Test. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa umur, pendidikan, dan afiliasi agama berperan terhadap level perkembangan kognitif moral responden. Sedangkan jenis pekerjaan, gender, dan etnik tidak berperan terhadap level perkembangan moral mereka.

Studi dari Tsui & Windsor (2001) menggunakan teori *cognitive moral development* dari Kohlberg dan teori budaya dari Hofstede untuk meneliti apakah beda kultur berhubungan dengan perbedaan dalam level perkembangan moral seseorang. Instrumen Defining Issues Test digunakan untuk mengukur level perkembangan moral tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai pertimbangan moral berbeda untuk kultur yang berbeda, dan bahwa auditor dari Australia menunjukkan nilai pertimbangan moral yang lebih tinggi dari auditor Tionghoa, sesuai dengan prediksi menggunakan teori kultur dari Hofstede.

Gaa (1992) menggunakan DIT untuk menentukan level perkembangan moral akuntan publik di Amerika yang diukur berdasarkan nilai P dari DIT.

Penelitiannya menemukan pula bahwa level perkembangan akuntan publik di Amerika lebih rendah dari lulusan universitas secara umum dan kelompok profesi yang lainnya.

Gul, Ng & Wu Tong (2003) menggunakan instrumen DIT untuk mengukur level perkembangan moral dari auditor Tionghoa. Untuk studinya, versi Mandarin yang dikembangkan oleh Tsui (1994) digunakan.

Goolsby & Hunt (1992) menggunakan DIT untuk mengukur level *cognitive moral development* dari praktisi pemasaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa level *cognitive moral development* dari praktisi pemasaran sebanding dengan kelompok profesional lainnya. Selain itu juga ditunjukkan bahwa level *cognitive moral development* tidak berhubungan secara signifikan dengan sukses dalam pemasaran.

Bernardi & Arnold (1997) menggunakan DIT untuk mengukur level perkembangan moral auditor di kantor akuntan publik. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa ada beda level perkembangan moral diantara kantor akuntan. Selain itu, ternyata wanita secara signifikan lebih tinggi level perkembangan moralnya dibandingkan dengan pria.

Roger dan Smith (2001) menggunakan DIT untuk menentukan level perkembangan moral dari profesi akuntan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa level perkembangan moral akuntan sebanding dengan kelompok profesional lainnya. Selain itu ditemukan bukti bahwa umur dan gender tidak berperan dalam level *cognitive moral development* seseorang.

### Perumusan Hipotesis

#### Hipotesis 1 : Umur

Teori perkembangan moral Kohlberg (1969) mengasumsikan bahwa nilai moral seseorang meningkat dengan umur. Berbagai penelitian juga mendukung teori ini (Rest 1983; Trevino 1992). Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut

H1 : Terdapat beda yang signifikan dalam nilai perkembangan moral antara responden berdasarkan kelompok umur.

#### Hipotesis 2: Jenjang pendidikan

Penelitian longitudinal menunjukkan adanya korelasi yang positif signifikan antara level perkembangan moral dengan level pendidikan (Trevino

1992). Dalam analisis data sekunder, Rest (1979) juga menemukan korelasi yang kuat positif antara pendidikan dan nilai DIT. Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: Terdapat beda yang signifikan dalam nilai perkembangan moral seseorang berdasarkan tingkat pendidikannya.

#### Hipotesis 3 : Gender

Penelitian menunjukkan bahwa pada umumnya terdapat beda nilai perkembangan moral berdasarkan gender (Eynon et al 1996; Shaub 1994). Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3: Terdapat beda yang signifikan dalam nilai perkembangan moral seseorang berdasarkan gendernya.

#### Hipotesis 4 : pengalaman kerja

Kohlberg (1982) menyarankan bahwa prinsip moral berkembang sesuai dengan pengalaman yang diperoleh oleh individu dalam hidupnya. Jeffrey & Weatherholt (1996) menemukan bahwa perkembangan moral akuntan sesuai dengan level jabatan dalam bekerja. Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H4: Terdapat beda yang signifikan dalam nilai perkembangan moral seseorang berdasarkan pengalamannya.

## METODOLOGI PENELITIAN

### Instrumen Pengukuran

Instrumen yang disusun oleh Rest (1979) berdampak besar bagi penelitian dalam penilaian moral. Level perkembangan moral dari Kohlberg (1969) menjadi dasar dari instrumen tersebut.

DIT merupakan suatu test obyektif yang bersangkutan dengan bagaimana orang yang berada pada tahapan perkembangan moral yang berbeda memilih isu yang paling penting dari suatu kasus dilema moral. Responden diminta membaca deskripsi singkat dari suatu kasus dilema moral dimana suatu tindakan telah diambil, kemudian diminta memilih apa yang akan mereka lakukan dalam dilema dimana tindakan telah diambil tersebut, memilih apa

yang akan mereka kerjakan dalam dilema dari berbagai pilihan tindakan, kemudian menilai pentingnya masing-masing dari 12 pernyataan, yang menguraikan berbagai pertimbangan dalam menyelesaikan dilema moral tersebut, dan kemudian mengurutkan 4 pernyataan yang paling penting. 12 pernyataan ditulis untuk tiap tahapan perkembangan moral tahap 2, 3, 4, 5a, 5b, dan 6.

Respons responden pada tahapan 5a, 5b, dan 6 ditotal menjadi nilai P (principled morality score). Nilai ini diinterpretasikan sebagai " pentingnya relatif seorang responden memberikan pertimbangan moral yang prinsip dalam mengambil keputusan tentang dilema moral" (Rest 1979). Level pertimbangan moral yang prinsipil adalah level perkembangan moral kognitif yang tertinggi menurut teori Kohlberg (1969). Pada level tertinggi dari pertimbangan moral, seorang dikatakan dapat berpikir secara lebih integratif dan universal mengenai dilema moral manusia yang kompleks. Makin tinggi nilai P seseorang, makin besar pentingnya secara relatif keputusannya didasarkan pada pertimbangan moral yang prinsipil.

DIT yang digunakan dalam penelitian ini adalah 4 dilema DIT yang telah dialibahasakan secara bebas ke bahasa Indonesia. Hal yang sama juga telah dilakukan oleh Tsui (1992) yang mengalihbahasakan dilema DIT ke dalam bahasa Mandarin. Ke empat dilema tersebut adalah : (1) pak Akhmad dan obat kanker (Heinz), (2) Tahanan yang lari (*prisoner*), 3( Dilema seorang dokter (*doctor*), (4) pak Margono (Webster). Kuesioner untuk ke empat kasus tersebut secara lengkap ada di lampiran.

#### Metoda Pengumpulan Data

Data diperoleh secara *convenience sampling* dari auditor yang bekerja di kantor akuntan publik di Jakarta. Tiap kantor akuntan publik yang ada di Jakarta dihubungi melalui pendekatan pribadi untuk menyampaikan kuesioner pada para auditor yang bekerja di tiap kantor tersebut, serta yang dapat ditemui dan bersedia sebagai responden. Petugas pengumpul data akan menjelaskan lebih lanjut tentang apa yang diminta dari para responden, kemudian mereka akan menunggu selama auditor mengisi jawaban kuesioner untuk dapat mengumpulkan kuesioner yang telah terisi. Pengumpulan data dilakukan di tiap kantor akuntan publik di Jakarta sampai diperoleh jumlah kuesioner sejumlah 100 buah. Kuesioner yang terkumpul kembali sebanyak 106 buah,

dimana kuesioner tidak digunakan karena data tidak terisi lengkap, sedangkan 1 kuesioner tidak digunakan karena nilai M melebihi ambang batas respons yang dapat digunakan (Rest 1979).

#### Metoda Analisis Data

Data DIT dihitung secara manual untuk menentukan nilai tahapan 2, 3, 4, 5a, 5b, dan 6 serta akhirnya menghitung nilai P dari tiap responden mengikuti petunjuk yang diberikan dalam Manual DIT (1986).

Masing-masing hipotesis diuji dengan metoda ANOVA untuk menentukan perbedaan bila ada, dan sebagaimana disarankan oleh Rest (1979), level signifikan 0.05 ditetapkan untuk tiap hipotesis.

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### Data Deskriptif

Berdasarkan jenis kelamin, pendidikan, kelompok umur, dan pengalaman kerja, maka data responden adalah sebagai berikut:

Tabel 1  
Berdasarkan Jenis Kelamin

<i>Jenis Kelamin</i>	<i>Frekuensi</i>	<i>Prosentase</i>
Pria	42	41 %
Wanita	58	58 %
Total	100	100 %

Tabel 2  
Berdasarkan Pendidikan

<i>Pendidikan</i>	<i>Frekuensi</i>	<i>Prosentase</i>
S-1	86	86 %
S-2	3	3 %
S-3	1	1 %
Lainnya	10	10 %
Total	100	100 %

**Tabel 3**  
Berdasarkan Kelompok Umur

<i>Kelompok Umur</i>	<i>Frekuensi</i>	<i>Prosentase</i>
21 – 25	55	55 %
26 – 30	37	37 %
31 – 35	3	3 %
36 – 40	5	5 %
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100 %</b>

**Tabel 4**  
Berdasarkan Pengalaman Kerja

<i>Pengalaman Kerja</i>	<i>Frekuensi</i>	<i>Prosentase</i>
0 – 2 tahun	65	65 %
3 – 5 tahun	28	28 %
6 – 10 tahun	6	6 %
11 – 15 tahun	1	1 %
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100 %</b>

### Hasil Analisis Data

Perhitungan nilai tahapan 2, 3, 4, 5a, 5b, 6 dan nilai P sesuai dengan cara yang dikemukakan dalam manual DIT (1986) dinyatakan dalam tabel dibawah ini :

**Tabel 5**  
Nilai P dan tahapan-tahapan

<i>Nilai</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maksimum</i>	<i>Mean</i>	<i>Standard deviasi</i>
Tahapan 2	0.00	20.00	7.7500	5.9829
Tahapan 3	0.00	50.00	20.0000	10.1938
Tahapan 4	10.00	72.50	42.8500	12.5228
Tahapan 5a	0.00	40.00	11.8000	8.0173
Tahapan 5b	0.00	22.50	4.9000	4.3508
Tahapan 6	0.00	17.50	5.1750	4.5262
<b>Nilai P</b>	<b>2.50</b>	<b>50.00</b>	<b>21.8939</b>	<b>10.5408</b>

Interpretasi terhadap data dalam tabel 5 diatas adalah sebagai berikut :

1. Auditor menempatkan tahapan 2 (*instrument & relativity orientation*) sebanyak 7.75% sebagai pertimbangan yang terpenting untuk mengambil keputusan moral.
2. Auditor menempatkan tahapan 3 (*interpersonal concordance orientation*) sebanyak 20% sebagai pertimbangan yang terpenting untuk mengambil keputusan moral.
3. Auditor menempatkan tahapan 4 (*law and order orientation*) sebanyak 42.85% sebagai pertimbangan yang terpenting untuk mengambil keputusan moral
4. Auditor menempatkan *morality of social contract* sebanyak 11.85% sebagai pertimbangan yang terpenting untuk mengambil keputusan moral
5. Auditor menempatkan *the morality of intuitive humanism* sebanyak 4.9% sebagai pertimbangan yang terpenting untuk mengambil keputusan moral.
6. Auditor menempatkan *the morality of principles of ideal social cooperation* sebanyak 5.175% sebagai pertimbangan yang terpenting untuk mengambil keputusan moral.
7. Auditor menempatkan *principled morality* sebanyak 21.8939% sebagai pertimbangan yang terpenting untuk mengambil keputusan moral.

**Pengujian Hipotesis**

Hipotesis 1 : Umur

$H_{01}$  : Tidak terdapat beda nilai perkembangan moral responden berdasarkan kelompok umur.

$H_{a1}$  : Terdapat beda nilai perkembangan moral responden berdasarkan kelompok umur.

Hasil analisis ANOVA nilai P untuk kelompok umur adalah sebagai berikut :

**ANOVA**

NILAIP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	518.999	3	173.000	1.585	.198
Within Groups	10369.637	95	109.154		
Total	10888.636	98			

Hasil tersebut dengan nilai  $F = 1.585$  dan  $p = 0.198 > 0.05$  berarti  $H_{01}$  gagal ditolak, atau tidak terdapat beda nilai perkembangan moral responden berdasarkan kelompok umur.

Hipotesis 2 : Jenjang Pendidikan

$H_{02}$  : Tidak terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan tingkat pendidikannya.

$H_{a2}$  : Terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan tingkat pendidikannya.

Hasil analisis ANOVA nilai P untuk jenjang pendidikan sebagai berikut :

ANOVA

NILAIP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	246.639	3	82.213	.734	.534
Within Groups	10641.998	95	112.021		
Total	10888.636	98			

Hasil tersebut dengan nilai  $F = 0.734$  dan  $p = 0.534 > 0.05$  berarti  $H_{02}$  gagal ditolak, atau tidak terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan jenjang pendidikan.

Hipotesis 3 : gender

$H_{03}$  : Tidak terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan gender.

$H_{a3}$  : Terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan gender.

Hasil analisis ANOVA nilai P untuk gender adalah sebagai berikut :

ANOVA

NILAIP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.437	1	2.437	.022	.883
Within Groups	10886.199	97	112.229		
Total	10888.636	98			

Hasil analisis ANOVA menunjukkan nilai  $F = 0.022$  dan  $p = 0.883 > 0.05$  yang berarti  $H_{03}$  gagal ditolak, atau tidak terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan gender.

Hipotesis 4 : Pengalaman kerja

$H_{04}$  : Tidak terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan pengalaman kerja.

$H_{a4}$  : Terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan pengalaman kerja.

Hasil analisis ANOVA nilai P untuk pengalaman kerja sebagai berikut :

#### ANOVA

##### NILAIP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	484.247	3	161.416	1.474	.227
Within Groups	10404.389	95	109.520		
Total	10888.636	98			

Hasil analisis ANOVA menunjukkan nilai  $F = 1.474$  dengan  $p = 0.227 > 0.05$  yang berarti  $H_{04}$  gagal ditolak, atau tidak terdapat beda nilai perkembangan moral auditor berdasarkan pengalaman kerja.

## PEMBAHASAN

Nilai P merupakan indikasi seberapa banyak individu atau kelompok memepertimbangkan prinsip-prinsip yang otonom dan postconventional dalam pengambilan keputusan menghadapi dilema moral. Walaupun tidak dapat dikatakan memberikan ukuran yang menyatakan suatu level tertentu pada tahapan perkembangan moral Kohlberg, akan tetapi dapat digunakan untuk tujuan perbandingan perkembangan moral individu atau kelompok (Rest 1979).

Dengan pemikiran seperti itu, maka dapat dipahami besarnya nilai P dari auditor Indonesia dalam penelitian ini. Dengan analisis data sekunder, CSED (1986) menunjukkan bahwa nilai P untuk pelajar dan individu umum di Amerika adalah seperti dalam tabel 6 dibawah ini.

Tabel 6  
 Nilai P berdasarkan Umur dan Tingkat Pendidikan

<i>Gender</i>	<i>S.M.P.</i>	<i>S.M.A.</i>	<i>Universitas</i>	<i>Sarjana</i>	<i>Umum</i>
Pria	19.1	28.7	44.1	61.0	42.8
Wanita	19.8	30.4	45.9	63.0	46.0

Nilai P auditor Indonesia sebesar 21.9 menunjukkan bahwa dalam pertimbangan moral, maka auditor Indonesia dapat dikatakan lebih rendah dari murid SMA di Amerika, dan kemungkinan setara dengan murid SMP di Amerika.

Penelitian yang mengkhususkan diri pada nilai P dari auditor menunjukkan bahwa pada umumnya nilai P auditor lebih rendah dari mahasiswa atau umum maupun kelompok profesional lainnya (Gaa 1992). Penelitian oleh berbagai peneliti akan nilai P menunjukkan nilai P yang bervariasi dari 31.1 (Allen & Ng 2001), 32.2 (Ponemon 1992), 38.9 (Thorne 2000), 37.6 (Ponemon & Glazer 1990). Nilai P untuk auditor dengan demikian menunjukkan bahkan auditor Amerika dalam pertimbangan moralnya lebih rendah dari mahasiswa, dan kemungkinan setara dengan murid SMA di Amerika. Dengan demikian, kemungkinan memang profesi auditor lebih menekankan pada tahapan 3 dan 4, atau tahapan *conventional* dalam pertimbangan moralnya dibandingkan dengan penggunaan tahapan 5 dan 6 atau tahapan *postconventional*.

Nilai P auditor Indonesia yang lebih rendah dari nilai P auditor Amerika dapat ditunjukkan pula oleh penelitian Tsui & Windsor yang mendapatkan bahwa nilai P auditor Tionghoa sebesar 29.93 dan auditor Australia sebesar 34.2. Penelitian Wimalasari untuk manajer di Singapore juga menghasilkan nilai P sebesar 27.83. Dengan demikian nilai P auditor Indonesia yang lebih rendah dapat dipahami sebagai nilai oleh auditor dari negara Asia, yang kemungkinan beda budaya menyebabkan beda pertimbangan dalam pengambilan keputusan moral. Budaya Asia lebih menekankan pada usaha mencapai harmoni dengan masyarakat, dibandingkan dengan budaya Amerika yang lebih menekankan pada pertimbangan individu dalam pengambilan keputusannya.

Nilai P auditor Indonesia yang lebih rendah dari auditor Tionghoa dan manajer Singapore dapat diartikan bahwa auditor Indonesia sangat

mementingkan pertimbangan *conventional* dalam pengambilan keputusannya, yang ditunjukkan pula oleh besarnya pertimbangan akan *law and order orientation* (42.85%) dan *interpersonal concordance orientation* (20%) dalam mengambil keputusan moral. Dasar pertimbangan tersebut lebih besar digunakan oleh auditor Indonesia dibandingkan dengan auditor Tionghoa dan manajer Singapore.

Pengujian hipotesis terhadap beda dari umur, jenis kelamin, pendidikan, dan pengalaman kerja ternyata menunjukkan tidak ada beda yang signifikan dalam nilai P berdasarkan karakteristik demografik auditor Indonesia. Hasil ini berbeda dengan konsep dari perkembangan moral kognitif dari Kohlberg (1969) itu sendiri. Perkembangan moral individu didasarkan pada konsep bahwa individu akan berada pada tingkat perkembangan yang lebih tinggi sejalan dengan perkembangan umur serta pendidikannya (Kohlberg 1969). Penelitian oleh banyak pihak pada umumnya mendukung konsep tersebut (Rest 1986).

Hasil penelitian ini yang menunjukkan tidak ada beda nilai P terhadap beda umur dan pendidikan sesungguhnya dapat dilihat dari karakteristik data yang berhasil dikumpulkan. Responden yang berhasil diperoleh 92% adalah yang berumur antara 21-30 tahun, sehingga dalam tenggang umur tersebut sebetulnya dapat dipandang sebagai dalam kelompok umur yang sama. Demikian pula untuk pendidikan, responden yang dapat diperoleh ternyata 86% adalah pada level S-1, sehingga data dapat pula dipandang berasal dari kelompok pendidikan yang sama, sehingga wajar bila pengujian beda nilai P terhadap beda umur dan pendidikan tidak memberikan beda yang signifikan.

Hasil penelitian yang mencari perbedaan dalam nilai P terhadap beda pengalaman kerja pada umumnya menunjukkan nilai P meningkat dengan peningkatan karir akuntan, dan kemudian menurun untuk auditor yang menjadi senior ataupun rekan (Thorne 2000). Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak ada beda nilai P terhadap beda pengalaman kerja. Hasil ini dapat dijelaskan pula berdasarkan karakteristik data yang dapat diperoleh. Hampir seluruhnya (93%) dari responden ternyata mereka yang berpengalaman kerja dibawah 5 tahun, dengan 65% sendiri baru bekerja tidak lebih dari 2 tahun. Dengan demikian, maka karakteristik responden yang berhasil diperoleh dapat dikatakan tidak relevan untuk pengujian beda terhadap beda pengalaman.

Penelitian pada umumnya menunjukkan bahwa wanita lebih tinggi nilai P dibandingkan pria (Bernardi & Arnold 1997; CSED 1986). Hasil penelitian ini

menunjukkan bahwa untuk auditor Indonesia tidak ada perbedaan nilai P karena beda gender. Hasil ini ternyata sesuai dengan penelitian Wimalasari et al (1996) dan Tsui dan Windsor (2001) yang menguji dengan responden berasal dari Asia. Oleh karena itu mungkin kultur berperan dalam menjelaskan hal ini, kultur Asia cenderung untuk menyamakan persepsi pria dan wanita dalam pertimbangan moral untuk mengambil keputusan.

## KESIMPULAN DAN SARAN

### Kesimpulan

Nilai P auditor Indonesia sebagai ukuran seberapa pentingnya relatif pertimbangan moral yang prinsip digunakan dalam mengambil keputusan dilema moral adalah sebesar 21.9%. Nilai ini lebih kecil dari nilai yang lazimnya diperoleh oleh pelajar SMA di Amerika. Walaupun demikian, walaupun lebih kecil pula dari nilai P yang diperoleh oleh auditor Tionghoa, akan tetapi dapat dikatakan pada beda yang tidak terlalu jauh.

Disimpulkan pula bahwa nilai P tersebut tidak berbeda berdasarkan umur, jenjang pendidikan, gender dan pengalaman kerja. Walaupun demikian, disadari bahwa simpulan ini diperoleh dari data yang kurang representatif menggambarkan beda umur, jenjang pendidikan, dan pengalaman kerja.

### Implikasi Manjerial

Pengetahuan tentang besarnya nilai P dan faktor-faktor demografik yang membedakan nilai P tersebut bagi auditor Indonesia sangat berguna untuk dapat memahami perilaku auditor Indonesia dalam melaksanakan tugasnya. Hal ini akan sangat membantu dalam merumuskan latihan yang diperlukan untuk mengembangkan kemampuan auditor, yaitu perlunya proporsi yang cukup besar untuk meningkatkan kesadaran akan etika dalam tugas auditing.

### Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini membatasi diri pada usaha hanya mencari nilai P untuk auditor dan mencari beda terhadap beda karakteristik demografis saja. Selain itu dalam pengumpulan data maka responden yang diperoleh tidak memungkinkan untuk memperoleh sebaran responden yang mencakup karakteristik umur, pendidikan, dan pengalaman kerja dengan benar.

### Saran

Untuk dapat memperoleh manfaat yang lebih nyata, maka disarankan untuk penelitian dengan komposisi responden yang dapat mencakup kelompok umur, pendidikan, dan pengalaman kerja yang lebih seimbang. Disarankan pula penelitian yang menghubungkan nilai P dengan variabel-variabel lain yang secara eksplisit mengkaitkan nilai P dengan perilaku moral atau pengambilan keputusan moral.

### DAFTAR PUSTAKA

- Armstrong, M.B., 1987, Moral Development and Accounting Education, *Journal of Accounting Education*, 5(1):27-43.
- Arnold, D.F. dan Ponemon, L.A., 1991, Internal Auditors' Perceptions of Whistle-Blowing and The Influence of Moral Reasoning: An Experiment, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2):1-15.
- Bain, N. dan Band, D., 1996, *Winning Ways through Corporate Governance*. London: McMillan Press Ltd.
- Bernardi, R.A. & Arnold, D.F., 1997, An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff Level, and Firm, *Contemporary Accounting Research*, 14(4):653-668.
- Bernardi, R.A. (1995), Ethics Research in Accounting: A Note on Using the Defining Issues Test. *Accounting Educators' Journal*, 7(2):1-16.
- Center for the Study of Ethical Development, 1986, *DIT Manual : Manual for the Defining Issues Test*, 3<sup>rd</sup> edition, MN: University of Minnesota.
- Dubinsky, A. dan Loken, A., 1989, Analyzing ethical decision making in marketing. *Journal of Business Research*, 19(2):83-107.
- Etherington, L.D. dan Shulting, L., 1995, Ethical . *Research on Accounting Ethics*, 1:235-251.
- Eynon, G.; Hill, N.T.; Stevens, K.T. & Clarke, P., 1996, An International Comparison of Ethical Reasoning Abilities : Accounting Students from Ireland and the United States, *Journal of Accounting Education*, 14(4):477-489.

- Ferrel, O.C. dan Skinner, S.J., 1988, Ethical Behavior and Bureaucratic Structure in Marketing Research Organizations, *Journal of Marketing Research*, 26(Feb):103-110.
- Finn, D., 1995, Ethical Decision Making in Organizations, *Research on Accounting Ethics*: 293-315.
- Fisher, D.G. dan Ott, R.L., 1996, A Study of The Relationship between Accounting Students' Moral Reasoning and Cognitive Styles. *Research on Accounting Ethics*, 2:51-71.
- Gaa, J., 1994, *The Ethical Foundations of Public Accounting*. Vancouver, BC: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Gilligan, C., 1982, *In a Different Voice*. Boston, MA: Harvard University Press
- Goolsby, J.R. dan Hunt, S.D., 1992, Cognitive Moral Development and Marketing. *Journal of Marketing*, 56(1):55-73.
- Gul, F.A.; Ng, A.Y. & Wu Tong, M.Y.J., 2003, Chinese Auditors' Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation. *Journal of Business Ethics*, 42(4):379-392.
- Hunt, S. dan Vitell, S., 1986, A General Theory of Marketing Ethics. *Journal of Macro Marketing*, 6(1):5-16.
- Hunt, S. dan Chonko, L., 1984, Marketing and Machiavellianism, *Journal of Marketing*, 48 (Summer):30-42.
- Jeffrey, C. & Weatherholt, N., 1996, Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 8:8-22.
- Jeffrey, C., 1993, Ethical Development of Accounting Students, Non-Accounting Business Students, and Liberal Arts Students. *Issues in Accounting Education*, 8(1):86-96.
- Jones, S. dan Hildebeitel, K., 1995, Organizational Influence in a Model of the Moral Decision Process of Accountants. *Journal of Business Ethics* (June): 417-431.
- Jones, T., 1991, Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review*, 16:366-395.

- Kite, D., Louwers, T. dan Radtke, R., 1996, Ethics and Environmental Auditing: An Investigation of Environmental Auditors' Levels of Moral Reasoning. *Behavioral Research in Accounting*, 8 (Supplement): 200-214.
- Kohlberg, L., 1979, *The Meaning and Measurement of Moral Development*. Worcester, MA: Clark University Press.
- Kohlberg, L., 1969, Stage and Sequence: The Cognitive Developmental Approach to Socialization. In Goslin, D.A. (Ed.) *Handbook of Socialization Theory and Research*. Chicago, IL: Rand McNally.
- Lampe, J.C., 1996, The Impact of Ethics Education in Accounting Curricula. *Research on Accounting Ethics*, 2:187-220.
- Lampe, J.C. dan Finn, D.W., 1992a, A Model of Auditors' Ethical Decision Processes. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11:33-59.
- Lampe, J.C. dan Finn, D.W., 1992b, Reply. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11(Supplement):68-73.
- Lyons, N.P., 1983, Two Perspectives: On self, relationships, and morality. *Harvard Educational Review*, 53(May):125-145.
- Mehtha, S.C. & Kau, A.K., 1984, Alienation of Marketing Executives. *Asia Pacific Journal of Management*, 133-145.
- Modgil, S. dan Modgil, C. eds., 1986, *Lawrence Kohlberg: Consensus and Controversy*. Philadelphia, PA: Falmer Press.
- Moizer, P., 1995, An Ethical Approach to The Choices Faced by Auditors. *Critical Perspective on Accounting*, 6: 415-431.
- Ponemon, L.A., 1992a, The Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 17(3/4):239-258.
- Ponemon, L.A., 1992b, Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study. *Contemporary Accounting Research*, 9(1):171-211.
- Ponemon, L.A. & Gabhart, D.R.L., 1990, Auditor Independence Judgments: A Cognitive Developmental Model and Experimental Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7(1): 227-251.
- Ponemon, L.A. & Glazer, A., 1990, Accounting Education and Ethical Develop-

- ment: The Influence of Liberal Identity on Student and Alumni in Accounting Practice. *Issues in Accounting Education*, 5:21-34.
- Rest, J., 1986, *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York, NY: Praeger.
- Rest, J., 1983, Morality. In J. Flavell and E. Markman (Ed.). *Cognitive Development, Manual of Child Psychology*, vol 3, New York : Wiley.
- Rest, J., 1979, *Development in Judging Moral Issues*. Minneapolis: University of Minnesota Press.
- Rest, J., Davison, M. dan Robbins, S., 1978, Age Trends in Judging Moral Issues: A Review of Cross-Sectional, Longitudinal, and Sequential Studies of the Defining Issues Test. *Child Development*, 49(June): 263-279.
- Rogers, V. and Smith, A., 2001, Ethics, Moral Development, and Accountants-in-1. Training. *Teaching Business Ethics*, 5(1):1-15.
- Shaub, M., 1994a, An Analysis of The Association of Traditional Demographic Variables with Moral Reasoning of Auditing Students and Auditors. *Journal of Accounting Education*, 12(1):1-26.
- Shaub, M., 1994b, An Analysis of Factors Affecting the Cognitive Moral Development of Auditors and Auditing Students. *Journal of Accounting Education* (Fall): 1-26.
- Shaub, M., Finn, D. dan Munter, P., 1993, The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*, 5:145-169.
- Sweeney, J.T. and Fisher, D.G., 1998, An Examination of The Validity of a New Measure of Moral Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 10:138-158.
- Sweeney, J.T., 1995, The Moral Expertise of Auditors: An Exploratory Analysis. In *Research on Accounting Ethics*, edited by Ponemon, L. Greenwich, CT: JAI Press.
- Swinyard, W.R.; Rinne, H. & Kau, A.K., 1990, The Morality of Software Piracy: A Cross-Cultural Analysis. *Journal of Business Ethics*, 9:655-664.

- Tang, Y.W., 1999, Issues in the Development of the Accounting Profession in China. *China Accounting and Finance Review*, 1(March):21-36.
- Thoma, S.J. dan Davison, M.L., 1983, Moral Reasoning Development and Graduate Education. *Journal of Applied Developmental Psychology*, 4(April):227-238.
- Thorne, L., 2000, The Development of Two Measures to Assess Accountants' Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning. *Behavioral Research in Accounting*, 12: 139-169.
- Trevino, L.K., 1992, Moral Reasoning and Business Ethics: Implications for Research, Education, and Management. *Journal of Business Ethics*, 11(3): 601-611.
- Tsui, J. dan Windsor, C., 2001, Some Cross-Cultural Evidence on Ethical Reasoning. *Journal of Business Ethics*, 31(2):143-150.
- Tsui, J.S.L., 1996, Auditor's Ethical Reasoning: Some Audit Conflict and Cross Cultural Evidence. *International Journal of Accounting*, 5(1):121-134.
- Weber, J., 1990, Managers Moral Reasoning: Assessing Their Responses to Three Moral Dilemmas. *Human Relations*, 43(7):687-702.
- Wimalasiri, J.S.; Pavri, F. & Jalil, A.A.K., 1996, An Empirical Study of Moral Reasoning Among Managers in Singapore, *Journal of Business Ethics*, 15(12):1331-1341.

