

SIKAP ETIS AKUNTAN DAN PENGGUNA JASA AKUNTAN TERHADAP PRAKTIK MANAJEMEN LABA

Oleh :

Warsito Kawedar

Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

Abstract

There are many ways that accountants and user of accountant's services can influence that financial reporting of their organizational units. When such influence is directed at changing the amount of reported earnings, it is known earnings management. This study examines accountants and user of accountant's services concerning their attitudes on the ethical acceptability of earnings management. The results, based on responses from accountants and user of accountant's services, show that a consistency with generally accepted accounting principles, directions, materiality, and period of effect of earning management have different attitude between accountants and user of accountant's services. On the other hand, types and objective of earning management does not have different on the attitude.

Keywords : ethical attitude; earnings management; generally accepted accounting principles

Pendahuluan

Dilihat dari perspektif etika, manajemen laba merupakan salah satu masalah penting dalam dunia bisnis yang kontroversial. Pelaksanaan aktivitas manajemen laba menimbulkan pertanyaan mengenai etika bagi manajemen sebab memiliki pengaruh negatif pada manajer dan perusahaannya (Burns dan Merchant, 1990). Namun, sikap *The National Commission on Fraudulent Financial Reporting* di Amerika Serikat menyimpulkan bahwa aktivitas manajemen laba dapat menyesatkan pengguna laporan keuangan dan kadangkala merupakan indikasi terjadinya tindakan ilegal yang serius dalam laporan keuangan dan aktivitas ini berarti pelanggaran terhadap kepercayaan masyarakat (Fischer dan Rosenzweig, 1995; Kaplan, 2001). Namun demikian, Healy (1985) dan Angelo (1988) memberikan bukti ternyata banyak manajer yang melakukan praktik manajemen laba.

Dipandang dari sisi akuntan, profesionalisme suatu profesi mensyaratkan tiga hal utama yang harus dipunyai oleh setiap anggota profesi yaitu keahlian, pengetahuan, dan karakter (Machfoedz, 1997). Karakter menunjukkan *personality* seorang profesional, yang diantaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etisnya. 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 (Swindle *et. al*, 1987 dalam Fatt, 1995). Konsekuensinya, seperti ditunjukkan oleh Wright *et. al* (1997) dalam Adib (2002) adalah makin besar sistem nilai yang berorientasi personal, maka makin kurang penting dimensi etis dipertimbangkan dalam sebuah konflik antara diri sendiri dengan masyarakat. Kemampuan seorang profesional untuk dapat mengerti dan peka terhadap persoalan etika juga sangat dipengaruhi lingkungan sekitarnya. Sudibyo (1995) dalam Khomsiyah dan Indriantoro (1997) menyatakan dunia pendidikan akuntansi juga mempunyai pengaruh yang besar terhadap perilaku etika akuntan.

Pada tahun 1986 *the American Accounting Association* (AAA) melalui *Bedford Committee* telah menekankan perlunya memasukkan studi mengenai persoalan-persoalan etis (*ethical issues*) dalam pendidikan akuntansi (McNair dan Milam, 1993). Selain itu *the National Commission on Fraudulent Financial Reporting* melalui *Treadway Commission* (1987) merekomendasikan untuk lebih diperluasnya cakupan etika dalam pendidikan akuntansi (Fischer dan Rosenzweig, 1995). Kerr dan Smith (1995) 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 dalam bahaya.

Masih terjadi pendapat pro dan kontra terhadap sikap etis masyarakat atas manajemen laba. Di satu sisi ada kelompok masyarakat yang menganggap bahwa manajemen laba merupakan sesuatu hal yang tidak etis. Schipper (1989) manajemen laba memungkinkan manajer untuk memiliki *inside information* yang memungkinkan terjadinya informasi asimetri, sedangkan bagi pihak eksteren *inside information* akan menimbulkan biaya perolehan informasi yang mahal. Di samping itu, manajemen laba memungkinkan manajer melakukan *moral hazard*. Demski dan Sappington (1987) manajemen laba adalah suatu hal yang wajar ketika seorang manajer mempunyai informasi yang lebih banyak dibanding pemakai laporan keuangan lainnya sebagai akibat dari keahlian yang mereka miliki.

Penelitian-penelitian terdahulu tentang manajemen laba kebanyakan melihat praktik tersebut dari perspektif ekonomi yang menfokuskan pada dorongan manajer melakukan manajemen laba dan konsekuensi atas tindakan manipulatif tersebut

(Merchant dan Rocknes, 1994). Penelitian ini berbeda dengan penelitian terdahulu tentang manajemen laba karena penelitian ini melihat praktik manajemen laba dari perspektif etika. Secara normatif, seharusnya tidak ada perbedaan sikap etis di antara kedua kelompok tersebut atas praktik manajemen laba. Penelitian ini merupakan ekstensi dari studi Merchant dan Rocknes, (1994) yang meneliti moralitas yang berlaku di kalangan manajer dan auditor internal di Amerika Serikat, sedangkan penelitian ini menguji apakah terdapat perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap berbagai dimensi praktik manajemen laba dengan menambah beberapa instrumen penelitian.

Telaah Pustaka dan Hipotesis

Konsep Sikap

Kamus Besar Bahasa Indonesia (1996) mendefinisikan sikap adalah perbuatan berdasarkan pada pendirian (pendapat atau keyakinan). Menurut Ajzen (1988) sikap (*attitude*) adalah watak yang merespon kebaikan atau ketidakbaikan atas objek, orang, institusi, atau peristiwa. Sikap adalah suatu bentuk evaluasi atau reaksi perasaan baik perasaan *favorable* dan *unfavorable* (Berkowitz, 1972 dalam Payamta, 2002).

Konsep Etika

Etika berasal dari kata Yunani '*ethos*' yang berarti kebiasaan atau tingkah laku. Aristoteles (384-322 S.M) dalam Bertens (2001). Kamus Umum Bahasa Indonesia (1996) etika adalah ilmu pengetahuan tentang apa yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral (akhlak). Post *et. al.* (1996) mendefinisikan etika sebagai suatu konsepsi atas tingkah laku yang benar dan salah, bermoral-tidak bermoral. Ward *et. al.* (1993) dalam Ludigdo (1998) mendefinisikan etika sebagai sebuah proses penentuan yang kompleks tentang apa yang harus dilakukan 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.

Manajemen Laba

Manajemen laba timbul sebagai akibat dari penggunaan dasar akrual dalam penyusunan laporan keuangan karena dasar akrual memang lebih rasional dan adil dibandingkan dengan dasar kas. Manajemen laba adalah tindakan yang dilakukan oleh manajemen dengan cara memilih kebijakan akuntansi dari standar akuntansi yang ada

dan secara alamiah diharapkan dapat memaksimumkan kepentingannya dan atau nilai pasar perusahaan (Scott, 1997). Sedangkan menurut Fischer dan Rosenzweig (1995) manajemen laba adalah tindakan seorang manajer dalam menyajikan laporan yang menaikkan dan menurunkan laba periode berjalan dari unit usaha yang menjadi tanggungannya, tanpa diimbangi kenaikan atau penurunan profitabilitas ekonomis unit tersebut dalam jangka panjang. Manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan pertimbangan (*judgment*) dalam pelaporan keuangan dan membentuk transaksi untuk mengubah laporan keuangan dengan tujuan untuk memanipulasi besaran (*magnitude*) laba kepada *stakeholders* tentang kinerja ekonomi yang mendasari perusahaan atau untuk mempengaruhi hasil perjanjian yang tergantung pada angka akuntansi yang dilaporkan (Healy dan Wahlen, 1999).

Dalam beberapa hal manajemen dapat menggunakan kebijakannya untuk mengatur waktu pengakuan biaya atau pendapatan meskipun tidak ada kecurangan, pemalsuan catatan, atau penghindaran sistem pengendalian intern. Berbagai pola yang sering dilakukan manajemen dalam manajemen laba (Scott, 1997) adalah:

a. *Taking a Bath.*

Teknik ini mengakui adanya biaya-biaya pada periode mendatang dan kerugian periode berjalan ketika keadaan buruk yang tidak menguntungkan dan tidak bisa dihindari pada periode berjalan. Konsekuensinya, manajemen menghapuskan beberapa aktiva dan membebankan perkiraan-perkiraan biaya ke periode mendatang sehingga laba periode berikutnya akan lebih tinggi dari yang seharusnya.

b. *Income maximination.*

Maksimisasi laba dimaksudkan untuk memperoleh bonus yang lebih besar dan laba yang dilaporkan tetap di bawah *cap* serta untuk menghindari dari pelanggaran atas kontrak hutang jangka panjang.

c. *Income minimization.*

Cara ini dilakukan pada saat profitabilitas perusahaan sangat tinggi dengan maksud agar tidak mendapat perhatian secara politis. Kebijakan yang diambil dapat berupa penghapusan atas barang modal dan aktiva tidak berwujud, pembebanan pengeluaran iklan, riset dan pengembangan yang cepat, dan sebagainya. Cahan (1992) menyatakan bahwa manajer melakukan penyesuaian laba ke bawah ketika perusahaan sedang dalam investigasi pelanggaran *antitrust*.

d. *Income smoothing.*

Tujuan *income smoothing* adalah memperoleh bonus, tidak melanggar perjanjian

hutang, dan pelaporan eksternal dengan maksud sebagai penyampaian informasi manajemen kepada pasar dalam meramalkan pertumbuhan laba jangka panjang perusahaan sehingga dapat menurunkan *cost of capital* perusahaan. Penelitian Healy (1985) bahwa manajer terdorong untuk melakukan perataan laba (*income smoothing*) sehingga selalu berada di antara *bogey* dan *cap*.

Penelitian-Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis

Banyak orang beranggapan bahwa manajemen laba merupakan tindakan buruk karena cenderung mereduksi reliabilitas informasi laporan keuangan, karena manajemen memiliki *inside information* yang bagi pihak luar sangat sulit diketahui maka memaksimalkan keuntungan dari angka laba bersih dengan tanpa merugikan pihak luar, adalah perilaku yang hampir ada. Masalahnya adalah tidak diberikan pengungkapan yang transparan secara menyeluruh tentang proses dan pertimbangan dalam menentukan laba, akibatnya, laporan keuangan dianggap masih memiliki keterbatasan mendasar sehingga belum memadai untuk dipakai dalam proses pengambilan keputusan, misalnya investasi (Salno, 1998).

Penelitian Merchant (1989) menyatakan bahwa adanya perbedaan yang besar tentang keberterimaan (*judgment acceptability*) praktik manajemen laba yang menggunakan metoda operasi dan metode akuntansi. Contoh dari metode operasi dalam praktik dalam praktik manajemen laba adalah menetapkan kerja lembur pada akhir tahun untuk mendongkrak pengiriman barang pada tahun yang bersangkutan sehingga akan berpengaruh terhadap arus kas dan *income*. Sedangkan contoh metode akuntansi adalah melakukan praktik manajemen laba dengan cara memilih berbagai metode akuntansi yang ada.

Bruns dan Merchant (1990) melakukan survei atas sikap etis para manajer terhadap praktik manajemen laba. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa:

1. Praktik manajemen laba dengan memilih metoda akuntansi secara signifikan menunjukkan lebih tidak bisa diterima secara etika dibandingkan dengan cara mengubah atau memanipulasi prosedur atau keputusan operasi.
2. Menaikkan laba lebih tidak bisa diterima dari segi etika dibandingkan dengan menurunkan laba.
3. Materialitas berpengaruh terhadap *ethical judgment*. Jika laba yang dimanipulasi jumlahnya kecil maka praktik ini bisa diterima secara etika dibandingkan dengan yang jumlahnya besar.

4. Dampak terhadap perioda waktu berpengaruh terhadap *ethical judgment*. Praktik manajemen laba yang dilakukan pada akhir kuartal lebih bisa diterima secara etika dibandingkan dengan yang dilakukan pada akhir tahun.
5. Metoda yang digunakan dalam manajemen laba juga berpengaruh terhadap *ethical judgment*. Menaikkan profit dengan cara memperpanjang masa kredit lebih tidak bisa diterima secara etika dibandingkan dengan cara menjual asset yang berlebih dan memberlakukan jam lembur untuk meningkatkan penjualan.

Merchant dan Rockness (1994) melanjutkan penelitian Bruns dan Merchant (1990) yang hasil penelitian menunjukkan bahwa *ethical judgment* dipengaruhi oleh (1) jenis manajemen laba, apakah dengan menggunakan metode akuntansi atau metode operasi; (2) materialitas; (3) periode akibat; (4) tujuan melakukan manajemen laba. Sedangkan yang tidak mempengaruhi *ethical judgment* atas praktik manajemen laba adalah (1) konsistensi dengan prinsip akuntansi yangn berterima umum; dan (2) arah manajemen laba, apakah menaikkan atau menurunkan laba.

Fischer dan Rosenzweig (1995) melakukan penelitian mengenai etika manajemen laba dengan sampel adalah mahasiswa akuntansi, mahasiswa MBA, dan praktisi akuntansi. Penggunaan sampel ini dilatarbelakangi oleh rekomendasi *Treadway Commision Report*, yang menyatakan pentingnya etika dimasukkan dalam kurikulum pengajaran akuntansi dan bisnis sehingga hasil penelitian diharapkan akan membantu para pengembang kurikulum dalam membuat kurikulum yang tepat yang akan dapat meningkatkan kesensitifan secara etis terhadap praktik manajemen laba. Hasil penelitiannya menunjukkan urutan peringkat akseptabilitas manajemen laba dengan manipulasi melalui metode akuntansi adalah mahasiswa MBA, mahasiswa akuntansi, dan praktisi akuntansi, sedangkan manipulasi melalui keputusan operasi adalah praktisi akuntansi, mahasiswa MBA, dan mahasiswa akuntansi. Semua responden lebih toleran terhadap manipulasi beban operasi daripada manipulasi akuntansi. Ini berarti manajemen laba bukan merupakan masalah bila secara eksplisit tidak dilarang karena kebijakan beban operasi memang tidak terlalu bersifat normatif.

Sholihin dan Na'im (2004) mereplikasi penelitian Merchant dan Rockness (1994) dengan menggunakan sampel manajer yang sedang mengambil kuliah strata dua. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa:

1. Ada perbedaan *ethical judgment* yang signifikan terhadap praktik manajemen laba apakah praktik tersebut (1) menggunakan metode akuntansi atau metode operasi, (2) memanipulasi laba dalam jumlah yang material atau tidak, dan (3) dilakukan akhir tahun atau akhir kuartal.
2. Tidak ada perbedaan *ethical judgment* yang signifikan terhadap praktik manajemen laba apakah (1) praktik tersebut konsisten dengan prinsip akuntansi berterima umum, (2) menaikkan atau menurunkan laba, dan (3) untuk kepentingan jangka panjang perusahaan atau untuk kepentingan individu manajer.

Berdasar hasil telaah literatur tersebut maka dalam penelitian ini dirumuskan beberapa hipotesis nol (*null hypotheses*) sebagai berikut:

- Ho1: Tidak ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba apakah praktik tersebut menggunakan *operating method* atau *accounting method*.
- Ho2: Tidak ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba apakah praktik tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum atau tidak sesuai.
- Ho3: Tidak ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba apakah praktik tersebut menaikkan atau menurunkan laba.
- Ho4: Tidak ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba apakah laba yang dimanipulasi jumlahnya material atau tidak material.
- Ho5: Tidak ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba apakah praktik tersebut dilakukan pada akhir kuartal atau akhir tahun.
- Ho6: Tidak ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba apakah praktik tersebut untuk kepentingan jangka panjang perusahaan atau untuk kepentingan individu manajer.

Metode Penelitian

Data dalam penelitian ini diperoleh dengan menggunakan metode survey dengan sampel 74 orang akuntan dan 69 orang pengguna jasa akuntan yang bekerja di kota Semarang dan Yogyakarta. Data diperoleh dengan cara meminta responden untuk mengisi kuesioner yang diberikan kepada mereka. Responden diminta memberikan sikap etis mereka atas praktik manajemen laba yang diskenariokan dalam kuesioner dengan menggunakan skala 1 (etis) sampai 5 (tidak etis). Alasan memilih akuntan karena pekerjaan mereka sangat berhubungan langsung dengan praktik manajemen laba. Sedangkan untuk kelompok pengguna jasa akuntan terdiri dari manajer, analis kredit, pegawai yang bekerja di bidang keuangan, mahasiswa akuntansi strata satu dan strata dua. Pemahaman tersebut diperlukan untuk menjamin bahwa mereka memahami skenario yang dipaparkan dalam kuesioner sehingga jawaban mereka tidak asal-asalan.

Instrumen penelitian yang digunakan penelitian ini adalah alih bahasa dari kuesioner yang dikembangkan oleh Merchant (1989) dan dimodifikasi oleh Bruns dan Merchant (1990) dan digunakan lagi dalam penelitian Merchant dan Rockness (1994) yang terdiri 13 skenario pendek yang masing-masing menggambarkan praktik manajemen laba yang patut untuk dipertanyakan dari segi etika. Penelitian ini menambah empat skenario pendek tentang manajemen laba yaitu: satu skenario yang dikembangkan Beaver dan Dukes (1972) dalam Ayres (1994), satu skenario yang dikembangkan oleh Clikeman dan Henning (2000), dan dua buah skenario yang dikembangkan Parfet (2000).

Berdasar data yang diperoleh dari jawaban atas 17 skenario dalam penelitian ini, peneliti akan menguji hipotesis yang dirumuskan. Hipotesis dan item-item pengujiannya disajikan dalam tabel 1 berikut ini :

Tabel 1
Item-item kuesioner dan dimensi-dimensi yang diuji

DIMENSI	ITEM KUESIONER	HIPOTESIS
Tipe Manajemen Laba 1. Metode Akuntansi 2. Metode Operasi	4,8,9,10,11,12,13,14,15 1,2,3,5,6,7,16,17	Ho1: Tidak ada perbedaan
Konsistensi Terhadap Prinsip Akuntansi Yang Berterima Umum 1. Konsisten 2. Inkonsisten	9,10,11 4,9,12,13	Ho2: Tidak ada perbedaan
Arah Manajemen Laba 1. Menaikkan Laba 2. Menurunkan Laba	2,3,4,5,5,7,10,11,12,13,1 6 1,8,9	Ho3: Tidak ada perbedaan
Materialitas Laba 1. Material 2. Immaterial	12 13	Ho4: Tidak ada perbedaan
Periode Akibat 1. Dilakukan akhir tahun 2. Dilakukan akhir kuartal	2 3	Ho5: Tidak ada perbedaan
Tujuan 1. Kepentingan jangka panjang perusahaan 2. Kepentingan individu manajer	10 11	Ho6: Tidak ada perbedaan

Analisis Data dan Hasil

Alat analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis yang sudah dirumuskan adalah *t-test* dengan dengan tingkat kepercayaan 95%. Sebelum dilakukan uji hipotesis, data diuji dulu validitas dan reliabilitasnya. Uji validitas menggunakan uji korelasi *product moment* antara masing-masing item pertanyaan dengan skor total. Sedangkan uji reliabilitas dilakukan dengan melihat *cronbach alpha coefficient*.

Statistik Deskriptif

Tabel 2 berikut ini menunjukkan rata-rata skor dan deviasi standar dari 143 responden pada setiap skenario.

Tabel 2

Skor rata-rata; deviasi standar; dan *range* masing-masing item kuesioner

Dimensi	Rata-rata Skor	Deviasi Standar	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual
Tipe Manajemen Laba	2,769	0,586	1-5	1-5
1. Metode Akuntansi	2,997	0,745	1-5	1-5
2. Metode Operasi	2,513	0,603	1-5	1-5
Konsistensi Terhadap Prinsip Akuntansi Yang Berterima Umum	3,014	0,819	1-5	1-5
1. Konsisten	2,816	0,954	1-5	1-5
2. Inkonsisten	3,211	0,908	1-5	1-5
Arah Manajemen Laba	2,768	0,673	1-5	1-5
1. Menaikkan Laba	2,887	0,622	1-5	1-5
2. Menurunkan Laba	2,650	0,936	1-5	1-5
Materialitas Laba	3,496	1,133	1-5	1-5
1. Material	3,727	1,176	1-5	1-5
2. Immaterial	3,266	1,353	1-5	1-5
Periode Akibat	3,367	1,037	1-5	1-5
1. Dilakukan akhir tahun	3,419	1,122	1-5	1-5
2. Dilakukan akhir kuartal	3,315	1,159	1-5	1-5
Tujuan	2,779	1,161	1-5	1-5
1. Kepentingan jangka panjang perusahaan	2,713	1,319	1-5	1-5
2. Kepentingan individu manajer	2,846	1,291	1-5	1-5

Dari data dalam tabel 2 dapat disimpulkan bahwa, pertama tidak ada kesamaan penilaian terhadap item-item kuesioner. Kedua, adanya kisaran yang lebar dan deviasi standar yang cukup tinggi untuk semua skenario menunjukkan bahwa responden tidak memiliki kesepakatan dalam memberikan sikapnya.

Uji Reliabilitas dan Validitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk menguji jawaban responden terhadap kuesioner adalah konsisten, walaupun dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat pengukur yang sama. Hasil penelitian ini menunjukkan nilai *Cronbach Alpha* untuk seluruh skenario manajemen laba adalah 0,788 yang berarti instrumen yang digunakan dapat disimpulkan reliabel.

Sementara itu uji validitas dilakukan untuk menguji sah atau valid tidaknya suatu instrumen mengukur suatu konsep yang seharusnya diukur. Pengujian ini untuk melihat apakah (1) dimensi-dimensi yang ada dalam kuesioner tersebut benar-benar merupakan bagian dimensi manajemen laba dan (2) untuk melihat dimensi mana yang mempunyai korelasi paling besar atau paling kecil dengan praktik manajemen laba.

Tabel 3
Rata-rata skor dan korelasi masing-masing dimensi terhadap manajemen laba

Dimensi	Item kuesioner	Rata-rata skor	R
Tipe Manajemen Laba			1,000
1. Metode Akuntansi	4,8,9,10,11,12,13,14,15	2,997	0,882
2. Metode Operasi	1,2,3,5,6,7,16,17	2,513	0,784
Konsistensi Terhadap Prinsip Akuntansi Yang Berterima Umum			0,849
1. Konsisten	9,10,11	2,816	0,886
2. Inkonsisten	4,9,12,13	3,211	0,873
Arah Manajemen Laba			0,925
1. Menaikkan Laba	2,3,4,5,5,7,10,11,12,13,16	2,887	0,790
2. Menurunkan Laba	1,8,9	2,650	0,913
Materialitas Laba			0,631
1. Material	12	3,727	0,879
2. Immaterial	13	3,266	0,910
Periode Akibat			0,676
1. Dilakukan akhir tahun	2	3,419	0,907
2. Dilakukan akhir kuartal	3	3,315	0,913
Tujuan			0,558
1. Kepentingan jangka panjang perusahaan	10	2,713	0,892
2. Kepentingan individu manajer	11	2,846	0,887

Dari pengujian yang sudah dilakukan didapatkan hasil seperti dalam tabel 3. Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa:

1. Dimensi yang paling kuat adalah dimensi tipe manajemen laba ($r = 1,000$), hal ini disebabkan semua skenario masuk ke dalam dimensi tersebut. Sedangkan dimensi yang mempunyai korelasi paling kecil adalah tujuan ($r = 0,558$).
2. Dimensi yang dianggap paling etis adalah melakukan manajemen laba dengan menggunakan metode operasi (2,513) dan yang dianggap paling tidak etis adalah melakukan manajemen laba dalam jumlah yang material (3,727)

Uji Hipotesis

Untuk menguji hipotesis tentang sikap etis antara antara akuntan dan non akuntan terhadap praktik manajemen laba dilakukan dengan uji *paired samples t-test* seperti yang tersaji dalam tabel 4.

Tabel 4
Hasil uji-t ($\alpha = 0,05$; 2-tails)

Dimensi	Rata-rata Skor Akuntan	Rata-rata Skor Pengguna Jasa akuntan	t	p	Ho
Tipe Manajemen Laba	2,861	2,671	1,927	0,058	Tidak dapat ditolak
1. Metode Akuntansi	3,171	2,800			
2. Metode Operasi	2,549	2,516			
Konsistensi Terhadap Prinsip Akuntansi Yang Berterima Umum	3,185	2,823	2,549	0,013	Ditolak
1. Konsisten	2,869	2,739			
2. Inkonsisten	3,179	2,829			
Arah Manajemen Laba	2,875	2,654	2,074	0,042	Ditolak
1. Menaikkan Laba	3,007	2,767			
2. Menurunkan Laba	2,902	2,654			
Materialitas Laba	3,878	3,087	4,942	0,000	Ditolak
1. Material	4,058	3,405			
2. Immaterial	3,739	2,768			
Periode Akibat	3,541	3,181	2,305	0,024	Ditolak
1. Dilakukan akhir tahun	3,681	3,188			
2. Dilakukan akhir kuartal	3,478	3,173			
Tujuan	2,878	2,674	0,657	0,513	Tidak dapat ditolak
1. Kepentingan jangka panjang perusahaan	2,739	2,609			
2. Kepentingan individu manajer	2,884	2,739			

Dari tabel diatas dapat disimpulkan bahwa:

1. Tidak ada perbedaan sikap etis yang signifikan antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba antara pemakaian metode akuntansi atau metode operasi. Dengan demikian sikap etis antara kedua kelompok tersebut terhadap praktik manajemen laba tidak dipengaruhi oleh tipe manajemen laba. Kedua kelompok juga sepakat bahwa praktik manajemen laba dengan metode akuntansi dinilai tidak etis dibanding dengan metode operasi.
2. Ada perbedaan sikap etis yang signifikan antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba antara yang konsisten dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum atau tidak konsisten dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum. Artinya, sikap etis antara kedua kelompok tersebut terhadap praktik manajemen laba dipengaruhi oleh konsistensi atau inkonsistensi dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum.
3. Ada perbedaan sikap etis yang signifikan antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba dengan menaikkan atau menurunkan laba.
4. Ada perbedaan sikap etis yang signifikan antara akuntan dan pengguna jasa akuntan antara praktik manajemen laba dalam jumlah yang material dan tidak material. Dengan demikian materilitas laba yang dimanipulasi berpengaruh terhadap sikap etis kedua kelompok responden tersebut. Praktik manajemen laba dalam jumlah yang material merupakan tindakan yang paling tidak etis.
5. Ada perbedaan sikap etis yang signifikan antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba yang dilakukan pada akhir kuartal atau akhir tahun. Hal ini berarti periode efek yang ditimbulkan oleh manajemen laba berpengaruh terhadap sikap etis kedua responden tersebut. Manajemen laba yang dilakukan pada akhir tahun dinilai lebih tidak etis dibanding dengan manajemen laba yang dilakukan pada akhir kuartal.
6. Tidak ada perbedaan sikap etis yang signifikan antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba baik untuk kepentingan jangka panjang perusahaan atau untuk kepentingan individu manajer. Hal ini berarti, apakah manajemen laba tersebut dilakukan untuk kepentingan jangka panjang perusahaan atau untuk kepentingan pribadi manajemen tidak mempengaruhi sikap etis akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap praktik manajemen laba. Manajemen laba yang dilakukan untuk tujuan kepentingan individu

manajemen dinilai lebih tidak etis dibanding dengan manajemen laba yang dilakukan untuk tujuan kepentingan jangka panjang perusahaan.

Secara keseluruhan, hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok responden tersebut tidak sepakat atas semua dimensi praktik manajemen laba. Hasil penelitian ini mendukung penelitiannya Merchant dan Rockness (1994) yang menyatakan bahwa pasangan kelompok responden (*general managers vs corporate staff*, *general managers vs controllers*, *corporate staff vs vs controllers*, dan *corporate staff vs auditors*) mempunyai persamaan sikap etis terhadap praktik manajemen laba sedangkan pasangan kelompok responden (*general managers vs auditors* dan *controllers vs auditors*) mempunyai perbedaan sikap etis terhadap praktik manajemen laba.

Kesimpulan

Penelitian ini menguji sikap etis antara akuntan dengan non akuntan atas praktik manajemen laba. Dalam pengujian sikap etis tersebut, penelitian ini menggunakan pendekatan dari berbagai dimensi praktik manajemen laba yaitu: tipe manajemen laba, konsistensi terhadap prinsip akuntansi yang berterima umum, arah manajemen laba, materialitas laba, periode akibat, dan tujuan manajemen laba. Berdasarkan uji-t yang sudah dilakukan, didapatkan hasil sebagai berikut :

1. Ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap dimensi konsistensi terhadap prinsip akuntansi yang berterima umum, arah manajemen laba, materialitas laba, dan periode akibat dalam praktik manajemen laba
2. Tidak ada perbedaan sikap etis antara akuntan dan pengguna jasa akuntan terhadap dimensi tipe manajemen laba dan tujuan dalam praktik manajemen laba.

Daftar Pustaka

- Adib, Noval, 2002, Perbandingan Sensitivitas Etis antara Mahasiswa Akuntansi Pria dan Mahasiswa Akuntansi Wanita serta Mahasiswa Akuntansi dan Mahasiswa Non Akuntansi, *Simposium Nasional Akuntansi IV*: 1016-1035.
- Ayres, F, 1994, What Managers Need to Know Making the Bottom Line Look Better May Have A Negative Result, *Management Accounting*, March:27-29.

- Bertens. K, 2001, *Etika*, Cetakan Pertama, P.T. Gramedia Pustaka Utama.
- Bruns, W.J., dan K. A. Merchant, 1990, The Dangerous Morality of Managing Earnings, *Management Accounting* 72(2): 22-25.
- Clikeman, P. M, dan Henning, Steven L, 2000, The Socialization of Undergraduate Accounting Students, *Accounting Horizon* (February),: 1-17.
- Fatt, James P. T, 1995, Ethics and Accountant, *Journal of Business Ethics* 14: 997-1004.
- Fischer, Marilyn, dan K. Rosenzweig, 1995, Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management, *Journal of Business Ethics* 14: 433-444.
- Ghozali, I, 2001, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Healy, P.M, 1985, The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions, *Journal of Accounting and Economics* (April) 26: 85-107
- Healy, P.M, dan J. M. Whalen, 1999, A Review of the Earnings management Literature and Its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizon* 12 (December): 365-383.
- Indriantoro, N., dan Bambang Supomo, 1999, *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*, Yogyakarta, BPFE.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia, 1996, Jakarta, Balai Pustaka.
- Kaplan, Steven E., 2001, Ethically Related Judgments by Observers of Earnings Management, *Journal of Business Ethics* 32: 285-298.
- Kerr, D.S., dan L.M. Smith, 1995, Importance of and Approaches to Incorporating Ethics into the Accounting Classroom, *Journal of Business Ethics* 14.
- Khomsiyah, dan N. Indriantoro, 1997, Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta, *Simposium Nasional Akuntansi I*.
- Ludigdo, U., dan M. Machfoedz, 1999, Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 2:1-19.
- Machfoedz, Mas'ud, 1997, Strategi Pendidikan Akuntansi dalam Era Globalisasi, *Jurnal Perspektif FE-UNS*, Edisi Juli-September: 64-75.

- McDonald, Gael M., dan G.D. Donleavy, 1995, *Objection to the Teaching of Business Ethics*, *Journal of Business Ethics* 14: 839-853.
- McNair, Frances, dan E.E. Milam, 1993, *Ethics and Accounting Education: What is Really Being Done*, *Journal of Business Ethics* 12: 797-809.
- Merchant, K. A., dan J. Rockness, 1994, *The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation*, *Journal of Public Policy*: 79-94.
- Parfet, William U., 2000, *Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective*, *Accounting Horizon* (December): 481-488.
- Payamta, 2002, *Sikap Akuntan dan Pengguna Jasa Akuntan Publik terhadap Advertensi Jasa Akuntan Publik*, *Simposium Nasional Akuntansi V*: 544-559.
- Post, J.E., Frederick, W.C., Lawrence, A.T., dan Weber, J., 1996, *Business and Society: Corporate Strategy, Public Policy, Ethics*, 8th Ed, New York:McGraw-Hill, Inc.
- Reidenbach, R., dan D. Robin, 1990, *Toward the Development of A Multidimensional Scale for Improving Evaluating of Business Ethics*, *Journal of Business Ethics* 9 (August): 639-653.
- Salno, H. M., 1998, *Keterbatasan Informasi Akuntansi dan Keuangan serta Alternatif Pelaporan Bisnis dalam Proses Pengambilan Keputusan Investasi*, *Kajian Bisnis* (Mei-September): 29-40.
- Scott, William R., 1997, *Financial Accounting Theory*, International Edition, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Sholihin, Mahfud, 2000, *Etika Manajemen Earnings: Investigasi Empirik terhadap Para Manajer yang Melanjutkan Studi di Program Magister Manajemen Universitas Gadjah Mada*, *Skripsi*, Universitas Gadjah Mada (tidak dipublikasi).
- Wolk, H. I., dan M. G. Tearney, 2001, *Accounting Theory*, Fifth edition, Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing.