

**PENGARUH ORIENTASI ETIKA DAN PENGALAMAN AKUNTAN
TERHADAP MANAJEMEN LABA**

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat mencapai Gelar Magister

Program Studi
Akuntansi

Disusun dan diajukan oleh:

KAMARUDDIN DG PAREBBA

Kepada

**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

TESIS

PENGARUH ORIENTASI ETIKA DAN PENGALAMAN AKUNTAN TERHADAP MANAJEMEN LABA

Disusun dan diajukan oleh:

KAMARUDDIN DG PAREBBA

No. Pokok : P3400208005

Telah dipertahankan di depan panitia ujian tesis
Pada tanggal 12 April 2013
Dan dinyatakan memenuhi syarat

Menyetujui
Komisi Penasehat

DR. Abdul Hamid Habbe, SE., MSi., Ak

Ketua

Ketua Program Studi
Magister Sains Akuntansi

DR. Tawakkal, SE., MSi., Ak

Anggota

Direktur Program Pascasarjana
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE., M.Si., Ak

Prof. Dr. Ir. Mursalim

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Kamaruddin Dg. Parebba
Nomor Mahasiswa : P3400208005
Program Studi : Magister Akuntansi

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa tesis yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri, bukan merupakan pengambilan tulisan atau pemikiran orang lain. Apabila dikemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan tesis ini hasil karya orang lain, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Makassar, April 2013

Yang menyatakan

Kamruddin Dg Parebba

PRAKATA



Puji syukur kehadiran Allah SWT, karena atas berkatNya lah sehingga tesis ini dapat terselesaikan guna mendapatkan gelar Magister Akuntansi.

Penulis sangat menyadari bahwa tesis ini masih sangat jauh dari kesempurnaan, akan tetapi dengan segala ketulusan hati, penulis memberanikan diri mempersembahkan sebagai wujud keterbatasan yang penulis miliki. Olehnya itu penulis sangat menghargai setiap koreksi, saran dan kritikan yang sifat membangun demi penyempurnaan tesis ini.

Pada proses penyelesaian Tesis ini , tidak sedikit tantangan dan hambatan yang penulis hadapi namun berkat ketekunan, serta bantuan baik moril maupun spiritual dari berbagai pihak akhirnya penulis dapat melewatinya dengan baik.

Ucapan terima kasih penulis berikan kepada bapak DR. Abdul Hamid Habbe, SE., MSi., Ak selaku ketua komisi penasihat dan bapak . DR. Tawakkal, SE., MSi., Ak Selaku anggota komisi penasihat yang senantiasa memberi dorongan serta bimbingan terhadap penulis selama merencanakan, melaksanakan, hingga pelaporan hasil penelitian.

Melalui kesempatan ini pula penulis menyampaikan ucapan terima kasih yang setinggi-tingginya kepada :

1. Bapak Rektor Universitas Hasanuddin

2. Bapak Direktur Program Pascasarjana beserta jajarannya yang telah memberikan fasilitas pendidikan kepada penulis.
3. Bapak ketua program studi Magister sains Akuntansi beserta jajarannya yang telah memberikan bantuan dan arahan selama ini.
4. Teman-teman sejawat dan seangkatan yang turut membantu dalam penyusunan Tesis ini.

Terkhusus juga penulis ucapkan penghargaan dan terima kasih kepada seluruh keluarga atas dukungan selama proses pendidikan di Pascasarjana terutama kepada istri tercinta atas segala bantuan, kebijakan, dorongan dan pengorbanan selama ini dan Kepada anak-anakku : atas segala dorongan dan doa restunya.

Penulis menyadari bahwa thesis ini, masih jauh dari kesempurnaan, olehnya itu dengan segala kerendahan hati meminta saran dan kritik yang konstruktif demi penyempurnaan penulisan ini. Akhirnya penulis berharap semoga tesis ini dapat memberikan kontribusi yang bermanfaat bagi semua pihak.

Makassar, Januari 2013

Penulis.

ABSTRAK

Kamaruddin Dg Parebba. Pengaruh Orientasi Etika Dan Pengalaman Akuntan Terhadap Manajemen Laba. Dibimbing oleh Abdul Hamid Habbe (Ketua) dan Tawakkal (Anggota).

Penelitian bertujuan untuk menganalisis pengaruh orientasi etika dan pengalaman akuntan terhadap persepsi etis tentang praktik manajemen laba.

Penelitian ini dilakukan pada para akuntan yang bekerja di Makassar. Jenis penelitian ini menggunakan *causalitas study*. Penelitian ini akan menguji dan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh orientasi etika dan pengalaman akuntan terhadap persepsi etis tentang praktik manajemen laba. Data diperoleh melalui penyebaran kuesioner, selanjutnya data dianalisis dengan menggunakan analisis regresi linear berganda.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Orientasi etika berpengaruh positif signifikan terhadap persepsi tidak etis tentang praktik manajemen laba. Pengalaman Akuntan berpengaruh positif signifikan terhadap persepsi tidak etis tentang praktik manajemen laba. Orientasi etika dan pengalaman akuntan berpengaruh signifikan terhadap persepsi tidak etis tentang praktik manajemen laba.

ABSTRACT

Kamaruddin Parebba Dg. Effect of Ethical Orientation And Experience Of Profit Management Accountants. Guided by Abdul Hamid Habbe (Chairman) and resignation (A).

The study aimed to analyze the influence of ethical orientation and ethical perceptions of accounting experience to the practice of earnings management.

The research was conducted on accountants who work in Makassar. This type of research uses causalitas study. This study will test and provide empirical evidence about the influence of ethical orientation and ethical perceptions of accounting experience to the practice of earnings management. Data obtained through the questionnaire distribution, then the data were analyzed using multiple linear regression analysis.

The results showed that ethical orientation significant positive effect on perceptions of unethical practice of earnings management. Accountant experience significant positive effect on perceptions of unethical practice of earnings management. Orientation ethics and accounting experience significant effect on perceptions of unethical practice of earnings management.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
LEMBAR PENGESAHAN	ii
KATA PENGANTAR	iii
ABSTRAK	v
ABSTRACT	vi
DAFTAR ISI	vii
DAFTAR TABEL	x
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR LAMPIRAN	xii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Rumusan Masalah	7
C. Tujuan dan Manfaat Penelitian	8
1. Tujuan Penelitian	8
2. Manfaat Penelitian	8
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	10
A. Landasan Teori	10
1. Orientasi Etika	10
2. Pengalaman	14
3. Manajemen Laba	17
B. Penelitian Terdahulu tentang Perspesi Praktik Manajemen Laba	28
C. Keterkaitan Antar Variabel	30
1. Keterkaitan Antara Orientasi Etika dengan Persepsi Tentang Praktik Manajemen Laba	30
2. Keterkaitan Antara Pengalaman dengan Persepsi Tentang Praktik Manajemen Laba	32

	D. Model Penelitian	35
BAB III	METODOLOGI PENELITIAN	36
	A. Ruang Lingkup Penelitian	36
	B. Metode Penentuan Sampel	36
	C. Metode Pengumpulan Data	37
	D. Metode Analisis Data	38
	E. Operasional Variabel Penelitian	44
BAB IV	HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	48
	A. Data Penelitian	48
	1. Deskripsi Objek Penelitian	48
	2. Karakteristik Responden	50
	3. Deskripsi Statistik Variabel Penelitian	51
	4. Uji Kualitas Data	56
	B. Pengujian Hipotesis	59
	1. Analisis Regresi Berganda	59
	2. Uji Statistik	59
	3. Koefisien Determinasi (R^2)	62
	C. Pembahasan	63
BAB V	PENUTUP	66
	A. Kesimpulan	66
	B. Implikasi	67
	C. Saran	68
	DAFTAR PUSTAKA	70
	LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

1.	Penelitian Terdahulu	28
2.	Operasionl Variabel Penelitian	46
3.	Data Distribusi Sampel Penelitian	49
4.	Data Sampel Penelitian	49
5.	Deskripsi Responden Berdasarkan Posisi Pekerjaan	50
6.	Deskripsi Responden Berdasarkan Lama Bekerja	51
7.	Hasil Analisis Desripsi Data	52
8.	Distribusi Frekuensi Orientasi Etika	53
9.	Distribusi Frekuensi Pengalaman Akuntan	54
10.	Distribusi Frekuensi Manajemen Laba	55
11.	Hasil Uji Multikolienaritas Data	57
12.	Hasil Regresi Berganda	59
13.	Hasil Uji F	60
14.	Hasil Uji Parsial	61
15.	Hasil Perhitungan Koefisien Determinasi (R^2)	62

DAFTAR GAMBAR

1.	Kerangka Konseptual	28
2.	Uji Normalitas Data	56
3.	Hasil Uji Glesjer	58

DAFTAR LAMPIRAN

1. Kuesioner Penelitian
2. Data Hasil Penelitian
3. Hasil Olah data dengan SPSS

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Arus globalisasi yang semakin meningkat akhir-akhir ini telah memberi tantangan tersendiri bagi para akuntan. Mereka dituntut untuk lebih profesional dan beretika dalam profesinya, sebab hal itulah yang kemudian akan menentukan keberadaan akuntan dalam persaingannya di antara rekan seprofesi baik dari negara sendiri maupun negara lain.

Profesi akuntan merupakan suatu profesi yang didukung oleh ilmu pengetahuan dan keterampilan yang relevan dengan bidang kerjanya. Dengan adanya perubahan berbagai disiplin ilmu serta tuntutan yang lebih tinggi dari pemakai jasa akuntan maka profesi akuntan perlu mengidentifikasi, mengembangkan, meningkatkan dan mempertahankan serta menyempurnakan pengetahuan dan keterampilan yang akan dijadikan modal untuk menjalankan profesinya dalam tatanan masyarakat yang lebih dinamis.

Berbagai penilaian dan persepsi masyarakat yang seolah-olah mendiskreditkan profesi akuntan yang terkadang menyimpang dari kode etik profesinya, terjadi sebagai akibat dari munculnya berbagai skandal akuntansi dan kegagalan audit. Salah satu di antara yang telah menyeruak perhatian masyarakat dunia adalah kasus Enron Corporation di Amerika Serikat karena telah melakukan manipulasi laporan keuangan

dengan mencatat keuntungan 600 juta Dollar AS padahal perusahaan mengalami kerugian. Manipulasi keuntungan disebabkan keinginan perusahaan agar saham tetap diminati investor (Kusmayadi, 2009). Kasus Enron merupakan awal mula timbulnya kasus yang lainnya seperti kasus Xerox, Worldcom, PT Kimia Farma dan Lippo Bank yang menimbulkan konflik kepentingan banyak pihak, sehingga berdampak pada turunnya kepercayaan publik terhadap integritas dan kredibilitas profesi akuntan. Hal itu menjadi bukti bahwa akuntan harus benar-benar menggunakan pertimbangan etikanya dalam mengambil keputusan.

Secara umum, munculnya berbagai skandal tersebut diakibatkan oleh adanya tindakan manajemen laba (*earnings management*). Manajemen laba merupakan usaha pihak manajer yang disengaja untuk memanipulasi laporan keuangan dalam batasan yang dibolehkan oleh prinsip-prinsip akuntansi dengan tujuan untuk memberikan informasi menyesatkan para pengguna untuk kepentingan pihak manajer (Meutia, 2004:34). Tujuannya adalah meningkatkan kesejahteraan pihak tertentu, walaupun dalam jangka panjang (laba kumulatif) tidak terdapat perbedaan laba yang dapat diidentifikasi sebagai suatu keuntungan (Syaiful dan Nurul, 2008:1). Meskipun secara prinsip, praktek manajemen laba tidak menyalahi prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum, namun adanya praktek ini dapat mengikis kepercayaan masyarakat terhadap laporan keuangan eksternal dan menghalangi kompetensi aliran modal di pasar modal (Scott *et.,al*, 2001 dalam Meutia, 2004:34).

Masalah manajemen laba ternyata menjadi sorotan penting dalam masalah etika karena banyaknya ambiguitas moral dan daerah abu-abu dalam praktiknya. Manajemen laba merupakan salah satu bidang yang kontroversial sebagai suatu perilaku yang dapat diterima (*acceptable*) atau tidak diterima (*unacceptable*). Sebagian besar manager melakukan manajemen laba dan yakin bahwa praktik tersebut secara eksplisit tidak dilarang. Namun beberapa praktisi berpendapat manajemen laba tidak bermoral atau tidak etis, apabila praktik tersebut tidak mempertimbangkan dampak buruk yang mungkin timbul dari praktik tersebut (Fischer dan Rosenzweig, 1995 dalam Arlene, 2005:3).

Mahmudi (2001:400) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa jika dilihat dari perspektif etika, manajemen laba merupakan masalah yang kontroversial. Disatu sisi, praktik manajemen laba bersifat legal tidak melanggar prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum dan tindakan tersebut merupakan kewenangan manager. Namun disisi lain tindakan tersebut merupakan pelanggaran dalam etika bisnis. *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* dalam Lontoh dan Lindrawati (2004:9), menyatakan *earnings management* merupakan tindakan ilegal karena dapat menyesatkan pengguna informasi laporan keuangan, sehingga jika ditinjau dari sudut pandang etika, tindakan ini berarti pelanggaran terhadap kepercayaan masyarakat.

Berbagai penelitian tentang persepsi praktik manajemen laba telah cukup banyak dilakukan. Fischer dan Rosenzweigh (1995) dalam Arlene

(2005:27) menyebutkan bahwa banyak manager yang menganggap *earnings management* sebagai tindakan yang wajar dan etis serta merupakan alat sah manajer dalam melaksanakan tanggung jawabnya untuk mendapatkan return perusahaan. Menurut Merchant dan Rockness (1994) dalam Lontoh dan Lindrawati (2004:10) berdasarkan studi yang dilakukannya, manajemen laba yang banyak dilakukan selama ini dianggap legal, artinya tidak bertentangan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum. Menurutnya, *ethical judgement* terhadap *earnings management* cenderung berbeda antara kelompok individu. Perbedaan tersebut dipengaruhi oleh karakter individu seseorang dan karakter lingkungan seseorang.

Arlene (2005:76) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi secara signifikan antara mahasiswa akuntansi dan non akuntansi mengenai kasus manajemen laba. Namun berbeda dengan itu, Lontoh dan Lindrawati (2004:19), menunjukkan tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara persepsi para akuntan (akuntan publik, akuntan manajemen dan akuntan pendidik) terhadap praktik manajemen laba. Dalam penelitiannya menunjukkan hanya sekitar 32% menunjukkan perbedaan sedangkan 68% nya menunjukkan persepsi yang sama tentang praktik manajemen laba. Adanya signifikansi perbedaan itu menunjukkan bahwa ada beberapa hal yang tidak dapat diterima secara sama oleh *judgment ethic* masing-masing kelompok mempengaruhi persepsi etis mereka.

Perbedaan penilaian tentang praktik manajemen laba semakin menegaskan bahwa ada faktor-faktor yang secara tidak sengaja dan tidak diketahui menstimulus perilaku mereka terhadap isu-isu etika. Orientasi etika merupakan salah satu faktor individu (karakter individu) yang diidentifikasi dapat mempengaruhi persepsi seseorang dalam penilaian etika. Orientasi etika (*ethical orientation* atau *ethical ideology*) adalah suatu konsep diri dan perilaku pribadi yang berhubungan dengan individu dalam diri seseorang dan menunjukkan bahwa individu mengadopsi ideologi tentang etika yang sangat mempengaruhi bagaimana persepsi mereka tentang permasalahan etika (Sasongko, Basuki, dan Hendrayanto, 2007:13).

Selain orientasi etika, pengalaman juga diduga dapat mempengaruhi persepsi etis seseorang terhadap suatu masalah etika. Hunt's dan Vitell's Model (Jones, 1992) menunjukkan bahwa faktor-faktor lingkungan seperti budaya, industri, organisasi dan pengalaman seseorang mempengaruhi persepsi terhadap keberadaan etis problem, alternatif-alternatif tindakan dan konsekuensi-konsekuensinya. Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Pengalaman juga mempunyai arti penting dalam upaya perkembangan tingkah laku dan sikap seorang akuntan. Hal tersebut dibuktikan oleh

adanya penelitian yang dilakukan oleh Larkin (2000) dalam Sasongko *et.,al*, (2007:11) bahwa akuntan yang berpengalaman cenderung lebih konservatif dalam menghadapi situasi dilema etika.

Berdasarkan pemaparan latar belakang diatas, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian tentang praktik manajemen laba. Manajemen laba bagaimanapun juga adalah isu yang patut dipertimbangkan dan diperhatikan secara serius serta dieksploitasi lebih banyak dan lebih dalam karena manajemen laba merupakan permasalahan moral yang paling penting bagi profesi akuntan yang menyangkut kepercayaan publik terhadap integritasnya. Selain itu, karena berbagai hasil penelitian yang menunjukkan adanya perbedaan persepsi dari setiap individu tentang praktik manajemen laba mendorong peneliti untuk menguji apakah faktor orientasi etika dan pengalaman akuntan merupakan faktor yang dapat mempengaruhi praktik manajemen laba. Dengan demikian, judul dalam penelitian ini adalah **"Pengaruh Orientasi Etika Dan Pengalaman Akuntan Terhadap Manajemen Laba"**

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Arlene (2005). Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu sebagai berikut:

1. Jenis penelitian: penelitian ini merupakan penelitian kausalitas yaitu penelitian yang menguji pengaruh orientasi etika dan pengalaman akuntan terhadap persepsi etis tentang praktik manajemen laba. Sedangkan pada penelitian Arlene (2005) dilakukan *comparative study*

yaitu penelitian yang menguji perbandingan persepsi tentang manajemen laba pada mahasiswa.

2. Variabel independen: penelitian ini menambahkan variabel orientasi etika dan pengalaman akuntan sebagai variabel independen. Orientasi etika sebelumnya pernah diteliti oleh Sasongko *et.,al* (2007) yaitu yang menguji pengaruh orientasi etika terhadap pengambilan keputusan etis internal auditor dalam situasi dilema etika, sedangkan variabel pengalaman akuntan dilakukan oleh Kusumastuti (2008) yang menguji seberapa besar pengaruh pengalaman terhadap pengambilan keputusan etis auditor.
3. Variabel dependen: penelitian yang dilakukan oleh Arlene (2005) dijadikan sebagai variabel dependen pada penelitian ini.
4. Responden penelitian: pada penelitian sebelumnya, Arlene (2005) menggunakan mahasiswa akuntansi sebagai responden. Sedangkan pada penelitian kali ini, responden yang digunakan adalah para akuntan yang terbagi menjadi dua kelompok, yaitu akuntan publik dan akuntan manajemen.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan pemaparan latar belakang yang telah dikemukakan diatas maka permasalahan yang hendak diteliti dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah orientasi etika berpengaruh positif terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba?

2. Apakah pengalaman akuntan berpengaruh positif terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba?
3. Apakah secara simultan orientasi etika dan pengalaman akuntan berpengaruh signifikan terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba.

C. Tujuan Dan Manfaat Penelitian

1. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini untuk menemukan bukti empiris atas hal-hal sebagai berikut:

- a. Untuk menganalisis pengaruh orientasi etika terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba.
- b. Untuk menganalisis pengaruh pengalaman akuntan terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba.
- c. Untuk menganalisis secara simultan pengaruh orientasi etika dan pengalaman akuntan terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba.

2. Manfaat Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian diatas, maka penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi pihak-pihak berikut ini:

- a. Dunia Bisnis

Penelitian ini diharapkan memberikan pemahaman bagaimana berbagai pihak yang terlibat dalam kegiatan akuntansi bisnis

memiliki nilai-nilai etika. Pemahaman akan hal ini sangat diperlukan dalam usaha membina dunia bisnis Indonesia yang bermoral dan bertanggung jawab sosial.

b. Akademisi

Bagi akademisi penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi penyempurnaan mata kuliah etika profesi dalam program studi akuntansi di perguruan tinggi, serta memberikan stimulus untuk dapat mengembangkan etika dalam kehidupan akademik kampus.

c. Kelompok responden

Sebagai bahan informasi bagi kelompok responden yang meliputi akuntan publik dan akuntan manajemen mengenai pengaruh orientasi etika dan pengalaman akuntan terhadap persepsi etis tentang praktik manajemen laba. Sehingga dapat digunakan sebagai pertimbangan dalam menilai atau memandang masalah-masalah etika secara etis terutama yang berhubungan dengan bisnis.

d. Peneliti Selanjutnya

Diharapkan dapat menambah pengetahuan dibidang akuntansi keuangan serta dapat digunakan sebagai bahan referensi untuk melakukan penelitian selanjutnya yang berhubungan dengan isu praktik manajemen laba.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

Kita sering mendengar, membaca, atau bahkan menggunakan , istilah etika di berbagai kesempatan. Sejumlah pengamat misalnya, menganggap bahwa banyak politisi berperilaku tidak etis atau tidak mempertimbangkan etika lagi. Mereka menuntut perlunya para penyelenggara negara memperhatikan etika, dan mengusulkan agar disusun suatu kode etik bagi para anggota legislatif, dan penyelenggara negara lainnya, bahkan juga untuk pelaksanaan kampanye pemilihan umum. Demikian pula, ketika meruyak skandal-skandal keuangan seperti Enron di AS, sejumlah pihak menegaskan kembali perlunya fondasi etika dalam bisnis, berorganisasi atau dalam menjalankan profesi (Megawangi, 2004).

Etika (ethics) menurut pengertian yang sebenarnya adalah filsafat tentang moral. Jadi etika merupakan ilmu yang membahas dan mengkaji nilai dan norma moral, dengan kata lain etika merupakan refleksi kritis dan rasional mengenai (a) nilai dan norma yang menyangkut bagaimana manusia, sebagai manusia, harus hidup baik, dan (b) masalah-masalah kehidupan manusia dengan mendasarkan diri pada nilai dan norma-norma moral yang umum diterima (Armstrong dan Mary, 1993).

Lebih jauh Megawani mengatakan bahwa kebutuhan akan etika dalam masyarakat adalah sedemikian tingginya sehingga nilai-nilai etika yang

diyakini secara umum dihimpun (dipositifikasi) dalam hukum. Akan tetapi, banyak nilai etika yang tidak dapat dicakup dalam hukum karena sejumlah nilai tertentu bersifat persepsi atau pertimbangan. Tentu saja, hal ini tidak berarti bahwa prinsip-prinsip tersebut kurang penting bagi masyarakat beradab.

1. Orientasi Etika

Orientasi etika (*ethical orientation* atau *ethical ideology*) merupakan suatu konsep diri dan perilaku pribadi yang berhubungan dengan individu dalam diri seseorang. Cohen *et. al.* (1995 dan 1996) dan Finegan (1994) dalam Sasongko *et. al.* (2007:13) menyatakan bahwa setiap orientasi etika individu, pertama-tama ditentukan oleh kebutuhannya. Kebutuhan tersebut berinteraksi dengan pengalaman pribadi dan sistem nilai individu yang akan menentukan harapan atau tujuan dalam setiap perilakunya sehingga pada akhirnya individu tersebut menentukan tindakan apa yang akan diambilnya.

Business Ethics Concept and Cases (Zarkasyi, 2009:3) mendefinisikan etika orientasi yaitu "*Ethical orientation is the development of a person's ability to deal with moral issues*" bahwa orientasi etika merupakan pengembangan kemampuan individu untuk memperhatikan isu-isu tentang moral. Dalam *Behavioral Research in Accounting Journal* (Shaub, 2003 dalam Zarkasyi, 2009:5); mengemukakan bahwa *ethical orientation* di artikan sebagai cara pandang seseorang yang kemudian mempengaruhi pertimbangan perilaku etisnya (*ethical judgment*), yang

selanjutnya mempengaruhi keinginan untuk berbuat (*intention*), kemudian diwujudkan dalam perilaku atau perbuatan (*behavior*).

Berdasarkan beberapa definisi diatas maka dapat disimpulkan bahwa orientasi etika merupakan suatu konsep yang dioperasionalkan sebagai kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai etika dalam suatu kejadian. Orientasi etika menunjukkan pandangan yang diadopsi oleh masing-masing individu ketika menghadapi situasi masalah yang membutuhkan pemecahan dan penyelesaian etika atau dilema etika misalnya dalam praktik manajemen laba yang merupakan masalah kontroversial, disatu sisi praktik ini tidak melanggar prinsip-prinsip akuntansi, namun disisi lain praktik ini melanggar etika bisnis karena banyak pihak yang dirugikan.

Forsyth (1992) dalam Sasongko *et.,al* (2007:13) menyatakan bahwa manusia terdiri dari dua konsep yaitu idealisme versus pragmatisme dan relativisme versus non relativisme yang ortogonal dan bersama-sama menjadi sebuah ukuran dari orientasi etika individu.

a. Konsep idealisme versus pragmatisme

Idealisme menunjukkan keyakinan bahwa konsekuensi sebuah keputusan yang diinginkan dapat diperoleh tanpa melanggar nilai-nilai luhur moralitas. Dimensi ini dideskripsikan sebagai sikap individu terhadap suatu tindakan dan bagaimana tindakan itu berakibat kepada orang lain. Individu dengan idealisme yang tinggi percaya bahwa tindakan yang etis seharusnya mempunyai konsekuensi yang positif

dan selalu tidak akan berdampak atau berakibat merugikan kepada orang lain sekecil apapun. Di lain pihak, pragmatisme mengakui hasil keputusan adalah yang utama dan jika perlu mengabaikan nilai-nilai moralitas untuk mendapatkan keuntungan yang lebih besar.

b. Konsep relativisme versus non relativisme

Konsep relativisme menunjukkan perilaku penolakan terhadap kemutlakan aturan-aturan moral yang mengatur perilaku individu yang ada. Orientasi etika ini mengkritik penerapan prinsip-prinsip aturan moral yang universal. Relativisme menyatakan bahwa tidak ada sudut pandang suatu etika yang dapat diidentifikasi secara jelas merupakan 'yang terbaik', karena setiap individu mempunyai sudut pandang tentang etika dengan sangat beragam dan luas. Kebalikannya, orientasi etika non-relativisme (atau absolutisme) menunjukkan pengakuan adanya prinsip-prinsip moral dengan kewajiban-kewajiban yang mutlak.

Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) dalam Sasongko (2007:15) melakukan penelitian tentang persepsi etis dan nilai-nilai individu terhadap anggota *Institute of Internal Auditor*. Mereka menyatakan bahwa orientasi etika internal auditor mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap perilaku pengambilan keputusan etis. Internal auditor dengan skor idealisme yang tinggi akan cenderung membuat keputusan yang secara absolut lebih bermoral (*favor moral absolute*) dan sebaliknya. Dalam konteks dengan penelitian ini bahwa orientasi etika yang digerakkan oleh

konsep idealisme dan relativisme dapat disimpulkan bahwa individu dengan idealisme tinggi akan menilai praktik manajemen laba lebih keras daripada individu dengan idealisme rendah, sedangkan individu dengan relativisme tinggi akan menilai praktik manajemen laba lebih lunak daripada individu dengan relativisme rendah.

2. Pengalaman

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Suatu pembelajaran juga mencakup perubahan yang relatif tepat dari perilaku yang diakibatkan pengalaman, pemahaman dan praktek.

Dian Indri Purnamasari (2005) dalam Asih (2006:12) memberikan kesimpulan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya; 1). Mendeteksi kesalahan, 2). Memahami kesalahan dan 3) Mencari penyebab munculnya kesalahan. Keunggulan tersebut bermanfaat bagi pengembangan keahlian. Berbagai macam pengalaman yang dimiliki individu akan mempengaruhi pelaksanaan suatu tugas. Seseorang yang berpengalaman memiliki cara berpikir yang lebih terperinci, lengkap dan *sophisticated* dibandingkan seseorang yang belum berpengalaman.

Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar

bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin trampil melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Pengalaman menunjukkan berapa lama seseorang telah berkarya dalam menerapkan keahlian dimasyarakat. Disamping pendidikan dan pelatihan, pengalamanlah yang memberikan gambaran nyata *performance* seseorang dalam meniti kariernya. Pengalaman membentuk seseorang menjadi bijaksana karena pengalaman yang diperoleh yang baik maupun buruk, karena dia merasakan bagaimana fatalnya melakukan kesalahan, nikmatnya menemukan masalah dan bagaimana memenangkan argumentasi serta kebanggaan telah memperoleh rezeki karena keahliannya (Noviari, Merdekawati, dan Sudarsono, 2005:167).

Dalam bidang auditing pengalaman merupakan salah satu elemen penting disamping pengetahuan yang juga harus dimiliki seseorang yang dianggap ahli oleh masyarakat untuk melakukan pemeriksaan pada suatu perusahaan ataupun instansi. Pengalaman dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, sehingga pengalaman dimasukkan sebagai salah satu persyaratan dalam memperoleh ijin menjadi akuntan publik (SK Menkeu No.43/KMK.017/1997). Pengalaman dalam praktik audit juga harus mensyaratkan asisten junior yang baru masuk ke dalam karier auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapat

supervisi yang memadai dan review atas pekerjaannya oleh atasan yang lebih berpengalaman (IAI, 2004). AICPA AU section 100-110 (Kusumastuti, 2008:14) mengaitkan pengalaman dan profesionalisme dalam kinerja auditor:

The professional qualification required of the independent auditor are those of person with the education and experience to practice as such. They do not include those of person trained for qualified to engage in another professional or occupation.

Pengetahuan akuntan akan semakin berkembang dengan bertambahnya pengalaman bekerja. Pengalaman kerja akan meningkat seiring dengan semakin meningkatnya kompleksitas kerja. Menurut pendapat Tubbs (1992) dalam Desyanti dan Ratnadi (2007:5) jika seorang akuntan berpengalaman, maka (1) akuntan menjadi sadar terhadap lebih banyak kekeliruan, (2) akuntan memiliki salah pengertian yang lebih sedikit tentang kekeliruan, (3) akuntan menjadi sadar mengenai kekeliruan yang tidak lazim, dan (4) hal-hal yang terkait dengan penyebab kekeliruan departemen tempat terjadinya kekeliruan dan pelanggaran serta tujuan pengendalian internal menjadi relatif lebih menonjol.

Pengalaman merupakan salah satu faktor penting yang diidentifikasi mampu mempengaruhi seorang dalam mengambil keputusan atau penilaian etis terhadap suatu masalah. Hunt's & Vitel's Model (Jones, 1992), menyatakan bahwa faktor-faktor lingkungan seperti budaya, industri, organisasi dan pengalaman seseorang dapat mempengaruhi

persepsi terhadap keberadaan etis problem, alternatif-alternatif tindakan dan konsekuensi-konsekuensinya. Hal tersebut dibuktikan oleh beberapa penelitian yang dikutip oleh Sasongko (2007:11) yaitu diantaranya: (1) Kidwell, Steven, dan Bethke (1987) membuktikan bahwa manajer dengan pengalaman kerja yang lebih lama mempunyai hubungan positif dengan pengambilan keputusan etis. (2) Larkin (2000) menunjukkan hasil yang sama bahwa internal auditor yang berpengalaman cenderung lebih konservatif dalam menghadapi situasi dilema etika. (3) Begitu juga yang dilakukan oleh Glover et.,al. (2002) yang melakukan penelitian pada beberapa mahasiswa program bisnis dan hasil penelitiannya menunjukkan bahwa mahasiswa yang senior lebih berperilaku etis dibandingkan dengan yang lebih junior. Dengan demikian, pengalaman kerja merupakan faktor penting yang dapat mempengaruhi pandangan seorang tentang suatu masalah etika yang terjadi dalam lingkungannya dan hal tersebut mampu membantu dalam perilaku etisnya.

3. Manajemen Laba

a. Definisi Manajemen Laba

Manajemen laba (*earnings management*) merupakan suatu kemampuan untuk memanipulasi pilihan-pilihan yang tersedia dan mengambil pilihan yang tepat untuk mencapai tingkat laba yang diharapkan. Manipulasi dilakukan agar *earnings* tampak sebagaimana yang diharapkan (Mayangsari, 2001:50)

Sugiri (1998) dalam Agus (2007:10-11), mendefinisikan manajemen laba (*earnings management*) kedalam dua kategori yaitu definisi sempit dan definisi luas.

1) Definisi Sempit

Manajemen laba (*earnings management*) dalam hal ini hanya berkaitan dengan pemilihan metode akuntansi. Manajemen laba dalam artian sempit ini didefinisikan sebagai perilaku manajemen untuk “bermain” dengan komponen *discretionary accruals* dalam menentukan besarnya *earnings*.

2) Definisi Luas

Earnings management merupakan tindakan manajer untuk meningkatkan (mengurangi) laba yang dilaporkan saat ini atas suatu unit dimana manajer bertanggung jawab, tanpa mengakibatkan peningkatan (penurunan) profitabilitas ekonomi jangka panjang unit tersebut.

Berbagai definisi telah diberikan dalam menjelaskan manajemen laba sebagai suatu bentuk khusus *creative accounting* dan bukannya akuntansi “berdasarkan prinsip”. Schipper dikutip Belkaoui (2006:75) melihat manajemen laba sebagai suatu intervensi yang disengaja pada proses pelaporan eksternal dengan maksud untuk mendapatkan keuntungan pribadi. Hal ini diasumsikan dapat dilakukan melalui pemilihan metode-metode akuntansi dalam *generally accepted accounting principles*

(GAAP) ataupun dengan cara menerapkan metode-metode yang telah ditentukan dengan cara-cara tertentu.

Sementara itu, definisi yang digunakan oleh Healy dan Wahlen lebih menjelaskan penyebab dilakukannya manajemen laba oleh pihak manajemen. Seperti terlihat dalam kutipan berikut (Belkoui, 2006:75):

Earning Management when managers use judgment in financial reporting and in structuring transactions to after financial reports to either mislead some stakeholder about the under lying economic performance of the company or to influence contractual outcomes.

Definisi yang dikemukakan oleh Healy dan Wahlen tersebut berfokus pada penerapan pertimbangan dalam laporan keuangan (a) untuk menyesatkan para pemangku kepentingan yang tidak ataupun tidak bisa melakukan manajemen laba dan (b) untuk membuat laporan keuangan menjadi lebih informatif bagi para penggunanya. Oleh karena itu terdapat sisi baik maupun buruk dari manajemen laba yaitu sisi baiknya adalah potensi peningkatan kredibilitas manajemen dalam mengkomunikasikan informasi pribadi kepada pemangku kepentingan eksternal dan memperbaiki keputusan alokasi sumber-sumber daya sedangkan sisi buruknya adalah biaya yang diciptakan oleh kesalahan alokasi dari sumber-sumber daya.

Scott (1997) dalam Surifah (2001:81) mendefinisikan manajemen laba sebagai intervensi manajemen dalam proses penyusunan laporan keuangan eksternal sehingga dapat menaikkan atau menurunkan laba

akuntansi sesuai dengan kepentingannya. Pendapat Scott tersebut relevan dengan pendapat yang dikemukakan oleh Schipper yang dikutip Belkoui (2006) bahwa manajemen laba dapat dilakukan dengan memanfaatkan kelonggaran penggunaan metode dan prosedur akuntansi, membuat kebijakan yang dapat menunda biaya-biaya dan pendapatan agar laba perusahaan lebih kecil atau lebih besar dengan yang diharapkan.

Kiswara (1997) dalam Lontoh dan Lindrawati (2004:7), menyatakan bahwa manajemen laba adalah suatu proses yang disengaja menurut batasan standar akuntansi keuangan, untuk mengarahkan pelaporan laba pada tingkat tertentu. Termasuk dalam tindakan ini adalah rekayasa kebijakan akuntansi akrual (*discretionary accrual*), praktek perataan laba (*income smoothing*), manipulasi alokasi pendapatan/biaya, perubahan metode akuntansi dan perubahan struktur modal (seperti posisi utang, *swap* utang ekuitas).

Dari berbagai definisi diatas, maka dapat dikatakan bahwa manajemen laba merupakan usaha memanipulasi laporan keuangan untuk kepentingan pribadi yang dilakukan dengan tetap mengacu pada prinsip-prinsip yang dibolehkan misalnya dengan memilih metode akuntansi. Namun secara etika tindakan tersebut dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan apabila digunakan untuk pengambilan keputusan oleh pihak eksternal. Anggapan bahwa manajemen laba dapat menurunkan kualitas laba sesuai dengan yang dikemukakan oleh Arthur

Levitt (1998), ketua *Securities and Exchange Commission* (SEC) (Lontoh dan Lindrawati, 2004:2).

b. Motivasi Manajemen Laba

Ada berbagai motivasi yang mendorong dilakukannya manajemen laba. Teori akuntansi positif (*positif accounting theory*) mengemukakan tiga hipotesis motivasi manajemen laba yaitu (Watts dan Zimmerman, 1986

1). Hipotesis Program Bonus (*Bonus Plan Hypothesis*)

Hipotesis program bonus merupakan dorongan manajer perusahaan dalam melaporkan laba yang diperolehnya untuk memperoleh bonus yang dihitung atas dasar laba tersebut. Manajer perusahaan dengan rencana bonus lebih mungkin menggunakan metode-metode akuntansi yang meningkatkan *income* yang dilaporkan pada periode berjalan. Alasannya adalah tindakan seperti itu mungkin akan meningkatkan persentase nilai bonus jika tidak ada penyesuaian untuk metode yang dipilih. Penelitian Healy (1985) menggunakan pendekatan program bonus manajemen, yaitu bahwa manajer akan memperoleh bonus secara positif ketika laba berada diantara batas bawah (*bogey*) dan batas atas (*cap*). Ketika laba berada dibawah *bogey* manajer tidak mendapatkan bonus dan ketika laba berada diatas *cap* manajer hanya mendapatkan bonus tetap.

2). Hipotesis perjanjian hutang (*Debt Covenant Hypothesis*)

Motivasi hutang muncul karena perjanjian antara manajer dan pemilik perusahaan berbasis pada kompensasi manajerial dan perjanjian hutang (*debt covenant*). Semakin tinggi rasio hutang/ekuitas suatu perusahaan, yang ekuivalen dengan semakin dekatnya (yaitu semakin ketat) perusahaan terhadap kendala-kendala dalam perjanjian hutang dan semakin besar probabilitas pelanggaran perjanjian, semakin mungkin manajer untuk menggunakan metode-metode akuntansi yang meningkatkan *income*. Alasannya adalah, dengan menaikkan laba bersih akan mengurangi kemungkinan perusahaan mengalami *technical default*.

3) Hipotesis Biaya Politik (*Political Cost Hypothesis*)

Motivasi regulasi politik merupakan motivasi manajemen dalam mensiasati berbagai regulasi pemerintah. Perusahaan yang terbukti menjalankan praktik pelanggaran terhadap regulasi *anti trust* dan *anti monopoly*, manajernya melakukan manipulasi laba dengan menurunkan laba yang dilaporkan. perusahaan juga melakukan manajemen laba untuk menurunkan laba dengan tujuan untuk mempengaruhi keputusan pengadilan terhadap perusahaan yang mengalami *damage award*. Selain itu *income taxation* juga merupakan motivasi dalam manajemen laba. Pemilihan metode akuntansi dalam pelaporan laba akan memberikan hasil yang berbeda terhadap laba yang dipakai sebagai dasar perhitungan pajak.

Selain tiga faktor yang dikemukakan Watts dan Zimmerman, Scott (2000:206) dalam Rahmawati, Suparmo dan Qomaryah (2006:5-6) mengemukakan beberapa faktor lain yang memotivasi terjadinya manajemen laba yaitu:

1) *Taxation Motivation*

Perpajakan merupakan salah satu alasan utama mengapa perusahaan mengurangi laba bersih yang dilaporkan. Sebagai contoh, untuk persediaan, perusahaan akan memilih metode LIFO (terakhir masuk, pertama keluar) yang menghasilkan laba bersih paling rendah dibanding metode lainnya (catatan: peraturan perpajakan di Indonesia dan beberapa negara lain tidak memperbolehkan penggunaan metode selain metode FIFO dan rata-rata untuk tujuan perpajakan). Motivasi penghematan pajak menjadi motivasi manajemen laba yang paling nyata. Dalam hal ini manajemen berusaha menurunkan laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar (*tax saving*).

2) Pergantian CEO

Beragam motivasi timbul di sekitar waktu pergantian CEO. Sebagai contoh, CEO yang mendekati masa akhir penugasan atau pensiun akan melakukan strategi memaksimalkan laba untuk meningkatkan bonusnya. Demikian juga dengan CEO yang kurang berhasil memperbaiki kinerja perusahaan akan cenderung memaksimalkan laba untuk mencegah atau membatalkan pemecatannya. Karenanya, CEO kemungkinan akan melakukan *take a bath* untuk memperbesar

kemungkinan memperoleh laba yang tinggi pada periode berikutnya. Motivasi ini juga sering dilakukan oleh CEO baru, di mana *write-offs* yang tinggi dapat diartikan sebagai kesalahan dari CEO sebelumnya.

3) *Initial Public Offering (IPO)*

Pada hakikatnya, perusahaan yang baru pertama sekali menawarkan sahamnya di pasar modal belum mempunyai harga pasar sehingga menjadi masalah bagaimana menetapkan nilai saham yang akan ditawarkan. Oleh sebab itu, untuk tawar menawar, informasi keuangan yang terdapat dalam prospektus merupakan sumber informasi yang sangat berguna. Prospectus ini akan dikelola manajer untuk menggambarkan nilai perusahaan dan harga saham yang tinggi.

4) *Stock Price Effects*

Manajer melakukan manajemen laba dalam laporan keuangan untuk mempengaruhi pasar yaitu perspeksi investor.

5) Pentingnya Memberi Informasi Kepada Investor

Informasi mengenai kinerja perusahaan harus disampaikan kepada investor sehingga pelaporan laba perlu disajikan agar investor tetap menilai bahwa perusahaan tersebut dalam kinerja yang baik.

c. Teknik dan Pola Manajemen Laba

1) Teknik Manajemen laba

Menurut Bruns dan Merchant (1990) dalam Arlene (2005:25-27), secara umum terdapat dua teknik melakukan manajemen laba, yaitu:

a) Manipulasi Akuntansi

Manipulasi akuntansi adalah rekayasa-rekayasa yang dilakukan didalam pembuatan laporan keuangan yang melibatkan *judgment* manajemen dalam penentuan umur piutang, hutang, depresiasi aktiva tetap dan lain-lain atau dengan mengubah catatan dari transaksi yang ada. Teknik manajemen laba dengan cara manipulasi akuntansi dibedakan menjadi dua yaitu

(1) *Accounting Policy Manipulation*

Manipulasi kebijakan akuntansi untuk melakukan manajemen laba dapat dilakukan dengan cara menunda pencatatan perlengkapan yang dibeli karena belum diperlukan dengan segera, membayar dan mencatat lebih dahulu pengeluaran yang seharusnya akan terjadi tahun depan untuk mencapai target keuntungan tahun ini dan bernegosiasi untuk menunda adanya tagihan yang dikirimkan sampai periode berikutnya.

(2) *Inventory Manipulation*

Manipulasi persediaan untuk melakukan manajemen laba antara lain dilakukan dengan cara menurunkan atau menaikkan nilai persediaan guna mencapai target keuntungan yang telah dibuat pada awal tahun.

b) Manipulasi Keputusan Operasi

Rekayasa-rekayasa yang dilakukan dalam pembuatan laporan keuangan yang melibatkan kegiatan operasional. Ada dua cara

melakukan manajemen laba dengan teknik manipulasi keputusan operasi yaitu:

(1) *Operating Expenses Manipulation*

Manipulasi biaya operasi untuk melakukan manajemen laba dapat dilakukan dengan cara melakukan perbaikan mesin lebih dahulu untuk memperbesar biaya yang dicatat atau menunda melakukan pemeliharaan agar dapat mencapai target laba periode itu.

(2) *Operating Revenue Manipulation*

Manipulasi penghasilan operasi untuk melakukan manajemen laba dilakukan perusahaan dengan cara menawarkan syarat pembayaran yang dilanggar agar penjualan yang seharusnya terjadi tahun depan dapat ditarik ke akhir tahun ini, dengan menggunakan lembur untuk meningkatkan pengiriman barang diakhir tahun agar jumlah pendapatan yang dicatat meningkat atau dengan cara menjual aktiva yang lebih untuk meningkatkan laba di periode yang sulit.

2) Pola Manajemen Laba

Menurut Scott (2000) dalam Rahmawati *et.,al* (2006:7-8), terdapat empat pola manajemen laba dapat dilakukan, yaitu:

a) *Taking a bath*

Disebut juga *big baths*; bisa terjadi selama periode adanya tekanan organisasional atau reorganisasi seperti pemilihan CEO baru. Teknik

ini mengakui adanya biaya-biaya pada periode yang akan datang dan kerugian periode berjalan ketika keadaan buruk yang tidak menguntungkan tidak bisa dihindari pada periode berjalan. Konsekuensinya, manajemen “menghapus” beberapa aktiva, membebankan perkiraan-perkiraan yang mendatang, dan melakukan “*clear the cecks*”.

b) *Income minimization*

Pola ini dilakukan pada saat perusahaan mengalami tingkat profitabilitas yang tinggi sehingga jika laba pada periode mendatang diperkirakan turun dratis dapat diatasi dengan mengambil laba pada periode sebelumnya. Kebijakan yang diambil dapat berupa penghapusan (*write offs*) atas barang modal dan aktiva tak berwujud, pembebanan pengeluaran iklan, riset dan pengembangan yang cepat. Penghapusan tersebut dilakukan bila dengan teknik yang lain masih menunjukkan hasil operasi yang jelek dengan pertimbangan bahwa ekonomi berjalan tidak mendukung nilai aktiva yang dilaporkan. Tujuan penghapusan aktiva operasi ini adalah mencapai suatu tingkat *return on asset* atau *return on invested capital* tertentu.

c) *Income maximation*

Pola ini dilakukan pada saat laba menurun. Tindakan atas income maximization bertujuan untuk melaporkan *net income* yang tinggi untuk tujuan bonus yang lebih besar.

d) *Income Smoothing*

Pola ini dilakukan perusahaan dengan cara meratakan laba yang dilaporkan sehingga dapat mengurangi fluktuasi laba yang terlalu besar karena pada umumnya investor lebih menyukai laba yang relatif stabil.

B. Penelitian Terdahulu Tentang Persepsi Praktik Manajemen Laba

Ada banyak pendapat terhadap manajemen laba, *National on Fraudulent Financial Reporting* menyimpulkan bahwa praktik manajemen laba sebagai tindakan yang bisa menjerumuskan pemakai laporan keuangan dan bahkan kadang merupakan penyebab terjadinya tindakan ilegal, misalnya pembuatan laporan keuangan yang penuh dengan kecurangan. Penelitian yang mengangkat tema tentang praktik manajemen laba telah banyak dilakukan. Namun penelitian tentang bagaimana penilaian atau persepsi tentang praktik manajemen laba belum banyak dilakukan. Berikut beberapa ringkasan penelitian terdahulu yang menguji persepsi atau penilaian tentang praktik manajemen laba.

Tabel. 1
Penelitian Terdahulu Tentang Persepsi Manajemen Laba

Peneliti	Judul	Metodologi Penelitian	Hasil Penelitian
Lontoh dan Lindrawati (2004)	<i>Manajemen Laba dalam Persepsi Etis Akuntan Di Jawa Timur</i>	Populasi: akuntan yang berada di Jawa Timur Sampel: Akuntan publik, akuntan pendidik, dan akuntan manajemen Analisis statistik: H1: menggunakan uji	Hasil pengujian H1: tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara akuntan publik, akuntan pendidik, dan akuntan manajemen H2: tidak menunjukkan adanya bukti empiris yang kuat bahwa persepsi etis

		kruskal wallis H2: menggunakan uji Mann-Whitney	akuntan dipengaruhi oleh faktor-faktor yang diduga mempengaruhinya.
Arlene (2005)	<i>Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Manajemen Laba</i>	Populasi: mahasiswa fakultas ekonomi di daerah Depok Sampel: Mahasiswa akuntansi dan non akuntansi Analisis statistik: menggunakan uji Mann-Whitney dan <i>independent t-test</i>	Ha1: menunjukkan bahwa terdapat perbedaan secara signifikan antara mahasiswa akuntansi dan non akuntansi mengenai kasus manajemen laba. Ha2: menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan secara signifikan antara mahasiswa akuntansi dan non akuntansi tentang etika pelaporan tetapi etika mahasiswa non akuntansi cenderung lebih baik daripada etika mahasiswa non akuntansi.
William H. Belski et.,al (2008)	<i>Ethical Judgments in Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earning</i>	Populasi: mahasiswa fakultas bisnis Sampel: <ul style="list-style-type: none"> • mahasiswa manajemen dan keuangan semester tiga keatas • mahasiswa bisnis dan non bisnis yang berada pada semester awal Analisis statistik: uji ANOVA	Hasil penelitian menunjukkan bahwa perilaku manajer melakukan manajemen laba dengan maksud kepentingan pribadi tidak etis jika dibandingkan melakukan manajemen laba untuk kepentingan perusahaan. Selain itu, hasil penelitian ini menemukan bahwa manajemen laba yang dilakukan dengan manipulasi akuntansi lebih tidak etis jika dibandingkan dengan menggunakan manipulasi operasi.
Ahmed A. Alkhabas h (2009)	<i>Earning Management Practices from Auditor Perspective</i>	Populasi: kantor akuntan publik yang mengaudit perusahaan-perusahaan di Yordania yang audit	Hasil penelitian: menunjukkan bahwa perspektif auditor eksternal dan auditor internal berbeda secara signifikan. Auditor

		internal perusahaan	eksternal menganggap
	<i>of External and Internal Auditors</i>	Sampel: eksternal auditor dan internal audit. Analisis statistik: menggunakan uji ANOVA dan independent t-test.	bahwa manajer melakukan tindakan manajemen laba dengan menaikkan dan menurunkan laba, sedangkan auditor internal menganggap bahwa manajer melakukan tindakan manajemen laba hanya dengan menurunkan laba.

Sumber: Data diolah

C. Keterkaitan Antar Variabel

1. Keterkaitan Antara Orientasi Etika dengan Persepsi Tentang Praktik Manajemen Laba

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Baharudin dan Satyanugraha (2004:18-19), mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi persepsi profesi akuntan terhadap praktik *earning management*, hasilnya menunjukkan bahwa terdapat peranan positif dari orientasi etika individu terhadap persepsi tentang perilaku moral praktik *earnings management*. Individu yang memiliki orientasi etika dengan idealisme tinggi akan menilai praktik *earning management* lebih keras yang berarti menganggap bahwa praktik *earning management* adalah tindakan yang tidak etis.

Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) dalam Sasongko (2007:15) melakukan penelitian tentang persepsi etis dan nilai-nilai individu terhadap anggota *Institute of Internal Auditor*. Hasilnya menyatakan bahwa orientasi

etika internal auditor mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap perilaku pengambilan keputusan etis. Internal auditor dengan skor idealisme yang tinggi akan cenderung membuat keputusan yang secara absolut lebih bermoral (*favor moral absolute*) dan sebaliknya.

Sasongko (2007:28) dalam penelitiannya mengenai pengaruh pengalaman audit, komitmen profesional, orientasi etika dan nilai etika organisasi terhadap pengambilan keputusan etis internal auditor dalam situasi dilema etika. Hasilnya menunjukkan bahwa baik secara individual maupun secara simultan komitmen profesional, orientasi etika dan nilai etika organisasi berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan etis internal auditor dalam situasi dilema etika, tetapi untuk variabel pengalaman audit tidak berpengaruh. Nilai etika organisasi pada sebuah organisasi secara positif mempunyai pengaruh terhadap orientasi etika seorang internal auditor. Sebuah organisasi yang menjunjung tinggi nilai-nilai etika akan membawa seorang internal auditor kepada orientasi etika yang menjunjung tinggi pula nilai-nilai idealisme dan selalu memegang teguh sesuai dengan aturan yang berlaku. Untuk hubungan antara orientasi etika dengan pengambilan keputusan etis juga menunjukkan hasil yang positif yaitu bahwa orientasi etika seorang internal auditor akan berpengaruh secara positif terhadap keputusan yang diambil dalam situasi dilema etika. Hal ini seiring dengan penelitian Jones (1991) dan Douglas et.al (2001) dalam Sasongko (2007:27) yang menyatakan orientasi etika

seseorang akan berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan etis.

Menurut Zarkasyi (2009:12) dalam studi statistik deskriptifnya mengenai pentingnya *ethical orientation* bagi akuntan publik, menunjukkan bahwa orientasi etika yang tinggi akan mempengaruhi pada pengambilan keputusan yang profesional. Sehingga seorang akuntan dituntut untuk memiliki orientasi etika yang tinggi dalam menjalankan profesinya.

Berdasarkan hal tersebut, maka keterkaitan antara orientasi etika dengan persepsi etis manajemen laba dapat dirumuskan dalam hipotesis sebagai berikut:

H₁: Orientasi etika berpengaruh positif terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba.

2. Hubungan Antara Pengalaman Akuntan dengan Persepsi Tentang Praktik Manajemen Laba

Menurut Hunt's dan Vitel's Model (Jones, 1992), pengalaman merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi persepsi individu tentang keberadaan masalah etika. Manajemen laba merupakan salah satu contoh permasalahan etika yang kontroversial, dimana disatu sisi tindakan ini tidak melanggar prinsip-prinsip akuntansi tapi disisi lain tindakan ini melanggar etika bisnis karena dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan apabila digunakan untuk pengambilan keputusan oleh pihak eksternal.

Larkin (2000), Kidwell, Steven, dan Bethke (1987) dan Glover *et.,al.* (2002) dalam Sasongko (2007:11) dalam penelitiannya masing-masing

menunjukkan hasil yang sama bahwa pengalaman mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pengambilan keputusan etis. Artinya bahwa dengan pengalaman seseorang mampu mempertimbangkan secara lebih konservatif keputusan-keputusan etis yang akan diambilnya. Sedangkan Sasongko (2007:28) menunjukkan hasil yang berbeda, dalam penelitiannya tidak ditemukan pengaruh pengalaman audit baik dalam hubungannya dengan komitmen profesional maupun terhadap pengambilan keputusan etis.

Kusumastuti (2008:75) menunjukkan menunjukkan hasil yang sama dengan Sasongko (2007) bahwa secara parsial pengalaman berpengaruh secara negatif dan tidak signifikan terhadap pengambilan keputusan etis auditor (Y). Artinya semakin banyak pengalaman tidak berpengaruh terhadap pengambilan keputusan etis auditor yang dibuat. Dalam pengambilan keputusan etis auditor, pengambilan keputusan tidak cukup hanya dengan pengalaman saja tetapi faktor lain yang harus diperhatikan seperti sikap, kebiasaan dan budaya individu. Namun secara simultan, pengalaman bersama-sama komitmen profesional, etika organisasi dan gender berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengambilan keputusan etis auditor berdasarkan hasil.

Profesi akuntan merupakan profesi yang sering mengalami masalah-masalah etika bisnis termasuk masalah manajemen laba. Akuntan yang memiliki pengetahuan yang tinggi serta pengalaman yang matang mampu menilai setiap masalah etika yang sedang dihadapinya

dengan kritis, begitu juga dengan praktik manajemen laba yang menimbulkan dampak merugikan bagi pihak lain. Semakin berpengalaman seorang akuntan maka akan semakin etis keputusan yang diambilnya terhadap masalah etika.

Berdasarkan hal tersebut, keterkaitan antara pengalaman akuntan dengan persepsi etis tentang praktik manajemen laba dapat dirumuskan dengan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Pengalaman akuntan berpengaruh positif terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba.

Orientasi etika merupakan suatu konsep diri dan perilaku pribadi yang berhubungan dengan individu dalam diri seseorang. Konsep orientasi etika ini menunjukkan bahwa individu mengadopsi ideologi tentang etika yang sangat mempengaruhi persepsi mereka tentang permasalahan etika termasuk masalah praktik manajemen laba yang merupakan masalah pelanggaran etika bisnis (Sasongko, Basuki dan Hendrayanto, 2007: 13). Adanya penilaian tentang persepsi etis praktik manajemen laba tidak terlepas dari peran individu yang memberikan persepsi tersebut. Selain konsep dalam diri setiap individu, persepsi seseorang terhadap suatu masalah juga dipengaruhi oleh faktor luar salah satunya adalah pengalaman. Akuntan yang memiliki pengalaman yang matang akan mampu menilai setiap masalah etika termasuk juga manajemen laba dengan kritis dengan mempertimbangkan dampak

kerugian atau berdasarkan pengalaman sebagai seorang akuntan yang didapat selama bekerja dalam bidang akuntansi atau bisnis.

Dengan demikian maka hipotesis yang ketiga dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₃: Orientasi etika dan pengalaman akuntan secara simultan berpengaruh positif terhadap persepsi tidak etis akuntan tentang praktik manajemen laba.

D. Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini dapat digambarkan seperti dibawah ini:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran Teoritis