

## PERSEPSI MAHASISWA, DOSEN DAN PRAKTISI AKUNTAN INDONESIA TERHADAP *EARNINGS MANAGEMENT*

ISHAR BAHARUDDIN  
HERU SATYANUGRAHA  
Universitas Trisakti

Perception of accounting professions towards earning management, which is the practice of changing the amount of reported earnings was used as indicator of morality of accounting practitioners, faculty and students. This study examines the ethical acceptability of earnings management and reveals how the attitudes of the three groups differ and what variables are associated with these differences. Results indicate there are differences among the groups with students were the most lenient group and the practitioners the harshest group in judging the earnings management practice. Based on the analysis, changes in accounting education curriculum and ethics awareness programs in business for faculties were suggested.

**Keywords :** Earnings management, Ethics, Accounting profession, Accounting education

### PENDAHULUAN

Dalam permasalahan etika bagi profesi akuntan maka banyak peringatan telah disampaikan pada profesi akuntan agar berhati-hati terhadap kemungkinan dampak negatif dari apa yang disebut praktek *earnings management* (Levitt 1998). *Earnings management* diartikan sebagai tindakan dari manajer untuk menaikkan atau menurunkan pendapatan perusahaan yang dilaporkan tanpa kenaikan atau penurunan yang sebenarnya dari profitabilitas jangka panjang perusahaan tersebut (Fischer dan Rosenzweig 1995).

Memahami pentingnya peranan etika bagi akuntan, maka beberapa penelitian dilakukan untuk mengenal persepsi berbagai kelompok akuntan terhadap praktek *earnings management* (Fischer dan Rosenzweig 1995; Elias 2002). Penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995) tidak meneliti persepsi dari dosen akuntansi, serta dilakukan pada mahasiswa yang memperoleh pelajaran etika sebagai bagian dalam mata kuliah yang lain. Penelitian Elias (2002) mengasumsikan bahwa pelajaran etika telah merupakan bagian dari mata kuliah yang lain juga.

Etika masih terbatas diajarkan di beberapa universitas di Indonesia, yang semuanya diberikan sebagai mata kuliah tersendiri, baik sebagai etika bisnis ataupun sebagai etika profesi di Universitas Trisakti. Mengingat pentingnya etika bagi profesi akuntan, maka perlu dipertanyakan efektivitas mata kuliah etika profesi. Selain itu perlu dikenal persepsi moral dari berbagai kelompok serta dampak dari lingkungan terhadap persepsi tersebut.

Tujuan penelitian ini adalah untuk: (1) mengenal persepsi dari mahasiswa jurusan akuntansi, dosen, dan praktisi akuntan terhadap berbagai tipe praktek *earnings management*, (2) mencari perbedaan persepsi tersebut, dan (3) menentukan peran dari faktor-faktor individu terhadap beda persepsi yang ada.

Analisa terhadap informasi tersebut akan dapat mengungkapkan tipe kegiatan *earnings management* yang dipandang oleh responden sebagai tidak dapat diterima secara moral, dan mengungkapkan kelompok responden mana yang berpendapat kegiatan *earnings management* yang tidak dapat diterima secara moral.

Kegunaan informasi dan analisa dari penelitian ini antara lain adalah bagi para pelaku pendidikan yang tertarik akan usaha mengintegrasikan aspek moral dalam program pendidikan akuntansi. Hasil penelitian juga diperkirakan berguna bagi para asosiasi profesi untuk mengembangkan kebijakan mereka, standard akuntansi, dan program pendidikan yang bersangkutan dengan *earnings management*.

## TINJAUAN PUSTAKA

*Earnings management* dapat diartikan dalam berbagai cara. Levitt (1998) mengartikan sebagai cara akuntansi yang dilakukan oleh manajer dengan memanfaatkan fleksibilitas dalam menyusun laporan keuangan untuk memenuhi target pendapatan. Healy dan Wahlen (1999) menjelaskan bahwa *earnings management* terjadi bila manajer menggunakan penilaian dalam laporan keuangan dan mengatur transaksi untuk merubah laporan keuangan dengan tujuan memberi kesan tertentu atau mempengaruhi tindakan para *stakeholders* yang tergantung pada informasi dalam laporan keuangan tersebut. Fischer dan Rosenzweig (1995) secara spesifik menyatakan bahwa *earnings management* adalah tindakan manajer untuk meningkatkan atau menurunkan laporan pendapatan suatu perusahaan tanpa sebenarnya terjadi kenaikan atau penurunan dari profitabilitas jangka panjang perusahaan.

Praktek *earnings management* timbul oleh karena pasar pada umumnya tidak akan dapat menerima fakta bahwa perusahaan merugi dalam suatu tahun tertentu (Levitt 1998). Motif untuk melakukan *earnings management* dapat diklasifikasikan dalam faktor-faktor eksternal dan internal. Faktor eksternal menunjukkan pada usaha manajer untuk manipulasi pendapatan guna memenuhi harapan analis pasar modal (Kaznick 1999; Barton 2001). Faktor internal berkaitan dengan insentif manajerial seperti bonus (Healy 1985; Merchant 1990).

Walaupun praktek-praktek *earnings management* lazim bagi profesi akuntan, strategi pelaksanaannya sering merupakan rahasia manajer

perusahaan. Beda antara *earnings management* dengan kecurangan manajemen sering sangat tipis (Brown 1999). Maksud dan konsekuensi dari *earnings management* sering dipandang negatif, karena prinsip (Grant et al 2000), atau karena praktek ini mengaburkan fakta yang seharusnya diketahui oleh publik (Loomis 1999). Penelitian menunjukkan bahwa *earnings management* sering menimbulkan dampak negatif pada perusahaan yang timbul karena ketidakpercayaan pasar pada manajemen perusahaan (Dechow et al 1996; Hirst dan Hopkins 1998).

Dye (1988) berpendapat bahwa pemegang saham perusahaan saat ini memiliki kebutuhan yang positif akan *earnings management* untuk memaksimalkan nilai sahamnya, walaupun atas kerugian pemegang saham dimasa mendatang, akan tetapi ini merupakan insentif bagi manajer untuk melakukan *earnings management*. Penelitian Kaplan (2001) menunjukkan bahwa ada beda persepsi etika dari pemegang saham dengan yang bukan pemegang saham akan *earnings management*. Pemegang saham perusahaan pada umumnya menilai *earnings management* sebagai tindakan etis bila tujuannya untuk menguntungkan perusahaan.

Merchant dan Rockness (1994) berpendapat bahwa *earnings management* dapat dikatakan sebagai kasus moral yang paling penting yang dihadapi profesi akuntan. Pada umumnya standard akuntansi yang menjadi pedoman bagi profesi akuntan sering dipandang merupakan ukuran kebenaran moral bagi etika profesi akuntan. Pandangan umum pada profesi akuntan adalah agar berusaha untuk mengurangi perilaku *earnings management* (Levitt 1998).

Penentuan apakah individu yang berbeda perannya secara sistematik berbeda dalam menilai moral dari berbagai praktek *earnings management* penting untuk pemahaman yang berguna bagi berbagai permasalahan masyarakat (Kaplan 2001). Berbagai studi telah dilakukan untuk menunjukkan bukti empiris penilaian moral dari berbagai kelompok profesi akuntan.

Merchant dan Rockness (1994) meneliti penilaian moral dari berbagai anggota organisasi, yaitu *general manager*, staff kantor pusat, *controller*, dan *internal auditor*, dan menyimpulkan adanya perbedaan persepsi antara kelompok tersebut. Elias (2002) meneliti perspepsi moral dari kelompok mahasiswa akuntansi, dosen akuntansi, dan praktisi akuntan terhadap *earnings management*, dan menyimpulkan bahwa ada perbedaan persepsi antara kelompok tersebut, dan bahwa mahasiswa cenderung untuk memandang *earnings management* lebih tidak bermoral dibandingkan dengan dosen dan praktisi akuntan..

Fischer dan Rosenzweig (1995) menyimpulkan bahwa persepsi etika akan *earnings management* berbeda-beda bagi mahasiswa akuntansi, mahasiswa pasca sarjana akuntansi, dan praktisi akuntan. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa mahasiswa adalah yang paling tegas menolak *earnings management*, sedangkan praktisi akuntan yang paling lunak menilai *earnings management*. Dari hasil penelitian tersebut mereka menyarankan perubahan kurikulum untuk lebih menekankan etika serta program-program untuk menyadarkan praktisi tentang etika dalam praktek bisnis.

Salah satu faktor yang dipercaya berkaitan dengan perilaku keputusan moral seseorang adalah faktor individu. Faktor-faktor tersebut adalah faktor-faktor yang diperoleh seseorang dari kelahirannya, seperti jenis kelamin, umur, dan faktor-faktor sebagai hasil dari pengembangan dan proses sosialisasi, seperti pendidikan dan pekerjaan (Ford dan Richardson 1994).

## METODOLOGI PENELITIAN

### Rancangan Penelitian

Oleh karena tujuan penelitian ini adalah melakukan eksplorasi persepsi dari tiap kelompok responden, yaitu mahasiswa jurusan akuntansi, dosen akuntansi, dan praktisi akuntan publik, maka penelitian ini menggunakan pendekatan *survey*, yaitu mengumpulkan data dari responden yang ditentukan. Instrumen yang digunakan berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Merchant (1989) dan diadopsi ke bahasa Indonesia dan disesuaikan dengan lingkup penelitian ini untuk memperoleh data yang benar dari responden.

### Instrumen Penelitian

Instrumen pengumpulan data berupa kuesioner yang diadopsi dari instrumen yang disarankan oleh Merchant (1989). Mengikuti pendapat Merchant (1989), maka perilaku *earnings management* diklasifikasikan dalam *operating manipulations* dan *accounting manipulations*. Manipulasi operasional (*operating manipulations*) berkaitan dengan usaha-usaha untuk merubah kegiatan operasional usaha yang mempengaruhi aliran dana dan pendapatan bersih untuk suatu periode, misalnya dengan menawarkan kredit dengan syarat lunak untuk meningkatkan penjualan. Manipulasi akuntansi (*accounting manipulations*) berkenaan dengan menggunakan fleksibilitas dalam standard akuntansi untuk merubah besarnya pendapatan.

Instrumen yang dikembangkan oleh Merchant (1989) dan diadopsi untuk penelitian ini terdiri dari 13 skenario *earnings management*, yaitu 6 *operating manipulations*, dan 7 *accounting manipulations*. Responden akan menilai setiap skenario ini dengan penggunaan skala Likert 5-point, dari persepsi responden bahwa suatu skenario sangat tidak bermoral sampai bermoral.

Skenario dari Merchant (1989) tersebut adalah :

#### I. Manipulasi operasional (*Operating Manipulations*) : OPRMANIP

1. Melakukan pengeluaran yang sebelumnya direncanakan untuk tahun depan ke tahun sekarang, karena keuntungan tahun sekarang sudah melebihi anggaran ataupun menunda pengeluaran yang tidak penting agar perusahaan memenuhi target keuntungan tahun sekarang. (Man. Opr. Expense 1)

2. Menunda pengeluaran tersebut dari bulan Februari dan Maret sampai April untuk memenuhi target per kuartal. (Man. Opr. Expense 2)
3. Menunda pengeluaran tersebut dari bulan November dan Desember ke bulan Januari untuk memenuhi target per kuartal. (Man. Opr. Expense 3)
4. Menawarkan kondisi penjualan yang menarik pada akhir tahun untuk menarik penjualan tahun depan ke tahun sekarang agar memenuhi target penjualan tahun sekarang. (Man. Opr. Revenue 1)
5. Memproduksi dengan lembur untuk sedapat mungkin mengirim produk sebelum akhir tahun. (Man. Opr. Revenue 2)
6. Manual aset yang berlebih yang tidak digunakan untuk memperoleh tambahan keuntungan. (Man. Opr. Revenue 3)

## II. Manipulasi Akuntansi (Accounting Manipulations): AKTMANIP

1. Tidak melakukan pencatatan pembelian yang diterima dalam bulan Desember sampai bulan Februari tahun depan. (Manual Akuntansi Cara Lain 1).
2. Bila keuntungan melebihi target tahun ini, manajer memutuskan untuk membayar dimuka pengeluaran tahun depan dan mencatatnya sebagai pengeluaran tahun ini. (Manual Akuntansi Cara Lain 2)
3. Bila keuntungan melebihi target tahun ini, maka manajer memutuskan untuk menghapuskan inventori yang sebetulnya dapat dijual di masa mendatang dengan harga yang wajar. (Manual Akuntansi Inventori 1)
4. Di tahun depan, inventori yang sudah dihapus tersebut ada yang membeli. Manajer mengabaikan penghapusan terdahulu agar dapat melaksanakan proyek pengembangan yang mungkin telah ditunda karena keterbatasan anggaran. (Manual Inventori 2)
5. Sama seperti no (4), tetapi untuk alasan memenuhi target profit (Man. Akt. Inventori 3).
6. Untuk memenuhi target keuntungan, manajer meminta konsultan yang saat ini melakukan konsultasi pada perusahaan untuk tidak mengirim tagihan sampai tahun depan. Jumlah tagihan sebetulnya tidak seberapa. (Manual Akuntansi Cara Lain3)
7. Sama seperti no (6), tetapi jumlah tagihan cukup besar. (Manual Akuntansi Cara Lain 4)

Kuesioner disusun dengan mengadopsi instrumen dari Merchant (1989) tersebut, dan telah diuji validitas dan reliabilitasnya oleh berbagai penelitian yang juga menggunakan instrumen tersebut (Bruns dan Merchant 1990; Fischer dan Rosenzweig 1995; Elias 2002) sehingga diasumsikan dapat digunakan dalam penelitian ini.

### Metode Pengumpulan Data

Populasi untuk penelitian ini adalah mahasiswa jurusan akuntansi, dosen akuntansi, dan praktisi akuntan publik. Sampel mahasiswa akuntan diperoleh dari mahasiswa jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Trisakti, yang telah mengambil mata kuliah Etika Profesi. Sampel dosen akuntansi diperoleh dari dosen yang mengajar mata kuliah akuntansi di fakultas ekonomi di berbagai universitas di Jakarta. Sampel praktisi akuntan publik diperoleh dari para akuntan publik yang bekerja di berbagai kantor akuntan di Jakarta. Responden dari berbagai kelompok tersebut diperoleh berdasarkan kemudahan (*convenience sampling*) untuk memperoleh 100 orang responden tiap kelompok. Jumlah responden masing-masing kelompok sebanyak 100 orang ditentukan berdasarkan perkiraan bahwa jumlah responden sekitar 100 orang berhasil di analisa dalam penelitian-penelitian terdahulu (Elias 2002).

Kuesioner dibagikan kepada para responden secara langsung oleh asisten riset yang telah dilatih dan mendapat penjelasan terlebih dahulu tentang pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner tersebut.. Kuesioner dibagikan kepada 100 orang mahasiswa jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Trisakti pada waktu mereka selesai mengikuti suatu kuliah dalam bulan Mei 2003. Kuesioner kepada dosen akuntansi juga didistribusikan secara langsung melalui asisten riset pada waktu dosen ditemui di universitas masing-masing. Dosen akuntansi diidentifikasi berdasarkan petunjuk dari kontak dosen yang dimiliki oleh peneliti di tiap universitas. Pengumpulan data tersebut dihentikan setelah jumlah 100 orang dosen selesai mengisi kuesioner. Kuesioner bagi para akuntan publik juga dibagikan langsung kepada akuntan publik yang bekerja di berbagai kantor akuntan yang ada di Jakarta dan diambil kembali oleh asisten riset yang ditugaskan.

### Metode Analisa

Analisa Paired T-test digunakan untuk menilai perbedaan persepsi terhadap manipulasi operasional dengan terhadap manipulasi akuntansi, serta untuk menilai perbedaan tiap cara manipulasi operasional dan untuk tiap cara manipulasi akuntansi. Analisa ANOVA digunakan untuk menentukan peranan faktor-faktor individu terhadap beda persepsi dari kelompok dosen dan dari kelompok praktisi akuntan. Selanjutnya analisa perbandingan rata-rata ANOVA dilakukan pada manipulasi total, operasional, dan akuntansi untuk menyimpulkan perbedaan persepsi tiap kelompok pada *earnings management*.

## ANALISA DAN PEMBAHASAN

### Pengujian Model

Mengikuti Fischer dan Rosenzweig (1995) untuk memperoleh *construct variable* dari indikator yang digunakan, maka analisa faktor dilakukan

terhadap 13 indikator dengan menggunakan *Principle-Component analysis* dengan rotasi Varimax. Hasil analisa faktor dinyatakan dalam tabel 1. Empat faktor diekstraksi yang memiliki *Eigenvalue* lebih besar dari 1. Keempat faktor tersebut bersama-sama menyatakan 74 % dari *variance* 13 variabel tersebut. Seluruh variabel memiliki korelasi yang tinggi pada satu dari keempat faktor tersebut. Selain itu, faktor-faktor tersebut menyatakan dimensi sebagaimana dikemukakan oleh Bruns dan Merchant (1990). Dua faktor (OPEREXP dan OPERREV) berkorelasi tinggi pada variabel yang menyangkut manipulasi dari keputusan operasional, sedangkan dua faktor yang lain (INVMANIP dan ACCMANIP) berkorelasi tinggi dengan variabel yang menyangkut manipulasi keputusan akuntansi. Untuk faktor-faktor manipulasi operasional, maka OPEREXP berkorelasi tinggi pada keputusan operasional yang merubah pengeluaran, sedangkan OPERREV berkorelasi tinggi pada keputusan operasional yang merubah pendapatan. Untuk faktor-faktor manipulasi akuntansi, maka INVMANIP berkorelasi tinggi pada semua variabel yang merubah inventori, sedangkan ACCMANIP berkorelasi tinggi dengan variabel yang lainnya dari manipulasi akuntansi.

TABEL 1

**Analisa Faktor  
Rotated Component Matrix\***

	Component			
	1	2	3	4
	INVMANIP	ACCMANIP	OPEREXP	OPERREV
Man. Opr. Expense 1	0,6901	0,146	0,865	-0,2066
Man. Opr. Expense 2	0,9607	0,117	0,903	0,1157
Man. Opr. Expense 3	0,158	0,192	0,861	-0,2382
Man. Opr. Revenue 1	0,175	0,12	0,101	0,725
Man. Opr. Revenue 2	-6,552	0,3764	-0,135	0,803
Man. Opr. Revenue 3	0,121	0,5833	0,109	0,876
Man. Akt. Cara lain 1	0,118	0,829	0,117	-0,9865
Man. Akt. Cara lain 2	0,17	0,721	0,245	0,114
Man. Akt. Inventori 1	0,89	0,134	0,8465	0,135
Man. Akt. Inventori 2	0,916	0,114	0,102	0,8241
Man. Akt. Inventori 3	0,909	0,8289	0,143	0,9611
Man. Akt. Cara lain 3	-0,114	0,75	0,3941	0,182
Man. Akt. Cara lain 4	0,248	0,795	0,142	0,8376
Total Variance	32,27%	17,13%	14,06%	11,10%

\* Rotation converged in 6 iterations.

TABEL 2

Nilai Rata-rata dari Variabel Earning Management, dan Tiap Faktor

Bentuk Earnings Management	Faktor	Variabel	Rata-rata	Deviasi Standard	Rata-rata dari faktor
Keputusan Operasional	OPEREXP	Man. Opr. Exp. 1	2,1133	1,0019	
		Man. Opr. Exp. 2	2,4330	0,9517	2,1167
		Man. Opr. Exp. 3	2,0933	1,0006	-0,8843
	OPERREV	Man. Opr. Rev. 1	3,5167	0,8399	
		Man. Opr. Rev. 2	3,0433	0,8733	3,7400
		Man. Opr. Rev. 3	3,7500	0,8143	-0,6901
Keputusan Akuntansi	INVMANIP	Man. Akt. Inv. 1	2,1000	1,0522	
		Man. Akt. Inv. 2	2,0133	1,0756	2,0700
		Man. Akt. Inv. 3	2,0967	1,0541	-0,9840
	ACCMANIP	Man. Akt. Cara 1	1,5933	0,8021	
		Man. Akt. Cara 2	2,0200	0,9430	1,9150
		Man. Akt. Cara 3	2,1407	0,8762	-0,7052
	Man. Akt. Cara 4	1,9000	0,9199		



## Analisa Deskriptif

Analisa deskriptif terhadap data dilakukan dengan mempelajari rata-rata dari tiap variabel *earnings management*, serta yang dikelompokkan berdasarkan analisa faktor. Nilai rata-rata dari tiap variabel dan rata-rata dari tiap faktor dinyatakan dalam tabel 5.

Hasil analisa Paired T-test menunjukkan bahwa manipulasi keputusan operasional pada umumnya dipandang lebih dapat diterima secara moral dibandingkan dengan manipulasi keputusan akuntansi oleh seluruh kelompok responden ( $t = -24.654, \text{Sig} = .000$ ). Hal ini sesuai dengan berbagai penelitian yang terdahulu (Bruns dan Merchant, 1990; Fischer dan Rosenzweig, 1995; Elias, 2002).

Interpretasi terhadap fakta ini antara lain seperti dijelaskan oleh Fischer dan Rosenzweig (1995) adalah bahwa responden pada umumnya menganut *rule-based ethics*. Responden pada umumnya memandang etika sebagai daftar aturan yang wajib diikuti. Dengan demikian, segala yang tidak secara nyata dilarang tidak perlu dipikirkan lagi moralnya. Atas dasar pandangan ini, maka praktek *earnings management* tidak salah apabila tidak ada larangan. Beberapa dari pertanyaan dalam kuesioner bertentangan dengan standard akuntansi, sedangkan untuk operasional tidak ada standardnya sama sekali. Oleh karena itu, seorang yang *rule-based ethics* akan menilai manipulasi akuntansi lebih tidak bermoral karena melanggar ketentuan tertulis, sedangkan manipulasi operasional tidak.

Selain itu, profesi akuntan memiliki sejarah kode etik profesi yang cukup lama dan sangat berkepentingan untuk standardisasi praktek akuntansi, sesuatu yang tidak ditemui dalam profesi manajemen. Akuntansi cenderung untuk lebih standard dari pada manajemen. Standard akuntan yang dibuat untuk meyakinkan agar laporan keuangan benar-benar menjelaskan keuangan suatu perusahaan, merefleksikan suatu institusionalisasi dari nilai etika untuk kejujuran. Responden yang semuanya adalah dari profesi akuntan, baik mahasiswa, dosen, maupun praktisi dengan demikian cenderung lebih sensitif terhadap manipulasi akuntansi yang dapat dimaklumi dengan latar belakang tiap responden dalam akuntansi tersebut.

Hasil analisa Paired t-test untuk tiap metode dalam manipulasi operasional menyimpulkan bahwa dalam keputusan manipulasi keputusan operasional, maka perilaku manipulasi yang merubah waktu pengeluaran, OPEREXP, dipandang lebih tidak bermoral dibandingkan dengan perilaku manipulasi yang merubah waktu penerimaan pendapatan, OPERREV ( $t = -25.208, \text{Sig} = .000$ ). Hasil ini sesuai pula dengan penelitian Fischer dan Rosenzweig 1995.

Responden yang semuanya dididik dalam profesi akuntan dapat dipahami untuk berpendapat bahwa mengendalikan pendapatan adalah fungsi manajerial yang penting dan pembatasan pada fungsi ini mungkin merugikan kemampuan kompetitif dari perusahaan. Selain itu, membedakan dari aspek etika kegiatan-kegiatan yang mempengaruhi pendapatan hampir tidak mungkin. Dilain pihak, akuntan lebih dapat memahami pengertian pengeluaran yang ditunda dengan

maksud merubah keuntungan, yang dapat dipahami bukan karena kemampuan kompetitif perusahaan ataupun produktivitas perusahaan akan tetapi usaha untuk menunda pengeluaran yang merugikan orang lain.

Hasil analisa Paired t-test juga menunjukkan bahwa manipulasi akuntansi dengan menyesuaikan inventori, INVMANIP, dipandang lebih dapat diterima dibandingkan dengan perilaku keputusan yang manipulasi berbagai bentuk keputusan akuntansi, ACCMANIP, ( $t = -2.464, \text{Sig} = .014$ ). Hasil ini berbeda dengan penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995) yang menunjukkan tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara kedua cara manipulasi akuntansi tersebut.

Diperkirakan bahwa mereka yang dididik akuntansi mempunyai persepsi yang lebih mengenal pengelolaan inventori sebagai hal yang wajar selain tidak dinyatakan sebagai yang terlarang dalam standard akuntansi, sedangkan dalam manipulasi akuntansi dengan berbagai cara mencakup merubah pencatatan pembelian dan pengeluaran tidak sesuai dengan praktek akuntansi yang lazimnya diterima.

### Peranan Faktor-Faktor Individu

Faktor-faktor individu telah banyak diusulkan sebagai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keputusan etika individu. Faktor-faktor yang diteliti dalam penelitian ini adalah jenis kelamin, umur, pendidikan, dan pengalaman kerja dari kelompok dosen akuntansi dan praktisi akuntan publik. One-way ANOVA dari tiap-tiap faktor tersebut dinyatakan dalam Tabel 3.

**TABEL 3**  
One-way ANOVA

Faktor	OPEREXP		OPERREV		INVMANIP		ACCMANIP	
	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.
<b>Gender</b>								
Dosen	0,227	0,635	2,934	0,087	0,006	0,939	1,462	0,229
Praktisi	4,952	0,028	0,212	0,646	1,051	0,308	0,002	0,962
<b>Umur</b>								
Dosen	4,651	0,002	0,227	0,635	0,006	0,939	1,462	0,229
Praktisi	1,232	0,296	1,823	0,167	0,840	0,435	0,563	0,571
<b>Pendidikan</b>								
Dosen	2,104	0,127	2,067	0,132	0,329	0,721	2,255	0,110
Praktisi	0,023	0,879	0,045	0,833	0,133	0,716	0,085	0,771
<b>Pengalaman</b>								
Dosen	0,126	0,945	2,507	0,064	1,510	0,217	0,150	0,929
Praktisi	2,295	0,083	0,366	0,778	2,162	0,098	0,765	0,517

## Jenis Kelamin

Hasil *One-way ANOVA* menyimpulkan bahwa tidak ada perbedaan dosen laki-laki dan perempuan dalam persepsi mereka akan tiap cara manipulasi *earnings management*. Sedangkan untuk praktisi akuntan publik juga disimpulkan bahwa pada umumnya juga tidak ada perbedaan persepsi dari praktisi akuntan laki-laki maupun perempuan terhadap berbagai metode *earnings management*, kecuali terhadap manipulasi operasional dengan menunda waktu pengeluaran dana (*OPEREXP*), yaitu praktisi perempuan berpendapat bahwa tindakan ini lebih tidak bermoral dibandingkan dengan persepsi praktisi laki-laki.

Hasil tersebut sesuai dengan penemuan beberapa penelitian terdahulu yang menyimpulkan bahwa tidak ada perbedaan terhadap persepsi moral dari laki-laki dengan perempuan (Callan, 1992; Servinek, 1992). Akan tetapi hasil ini tidak sependapat dengan beberapa penelitian terdahulu yang lain yang menemukan bahwa perempuan pada umumnya lebih cenderung bermoral daripada laki-laki (Ruegger dan King 1992; Whipple dan Swords 1992).

Teori etika sampai sekarang cenderung untuk berpendapat bahwa wanita lebih bermoral dibandingkan dengan laki-laki, khususnya bila mengenai etika dalam kegiatan bisnis. Walaupun demikian penelitian akan peranan faktor ini memberikan hasil yang berbeda-beda, sehingga tidak dapat dijelaskan yang sebenarnya. Kemungkinan untuk menjelaskan hal ini adalah bahwa peranan gender adalah situasional, sehingga tidak dapat diisolasi hanya faktor gender ini saja yang dinilai. Dalam penelitian ini maka ditunjukkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi dari laki-laki dengan perempuan terhadap praktek *earnings management*. Diperkirakan dalam menyikapi *earnings management* tersebut, maka konsep sebagai akuntan lebih berperan dari pada gender. Peran gender tersebut kemungkinan muncul pada praktisi akuntan perempuan yang menilai bahwa penundaan pengeluaran lebih tidak bermoral dibandingkan dengan praktisi akuntan laki-laki. Bahwa hal ini tidak terjadi pada dosen perempuan diperkirakan adalah pada perbedaan penghasilan pribadi yang berperan pada persepsi mereka.

## Umur

Hasil *One-way ANOVA* juga menunjukkan bahwa pada umumnya tidak ada perbedaan persepsi dosen berdasarkan umurnya, kecuali persepsi terhadap manipulasi operasional dengan penundaan waktu pendapatan, *OPERREV*, yaitu bahwa dosen yang lebih muda cenderung untuk memandang keputusan yang menunda pendapatan lebih tidak bermoral dibandingkan dengan dosen yang lebih tua. Dalam hal tipe *earnings management* yang lain, maka tidak ada perbedaan persepsi karena beda umur.

Hasil analisa yang sama terhadap praktisi akuntan publik menyimpulkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi karena umur terhadap semua tipe *earnings management*. Hasil ini pada umumnya sesuai dengan penelitian-penelitian

terdahulu yang menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi dari mereka yang berbeda umurnya (Callan, 1992; Izraeli, 1988; Jones dan Gautschi, 1988). Beberapa penelitian menunjukkan ada beda persepsi moral berdasarkan umur, akan tetapi semuanya menyimpulkan bahwa makin tua seseorang makin ia tidak toleran terhadap moral (Ruegger dan King, 1992; Serwinek, 1992).

Pemahaman teori etika sampai sekarang adalah bahwa umur secara positif mempengaruhi perkembangan moral. Dalam penelitian ini tidak ada perbedaan persepsi baik untuk dosen maupun praktisi akan berbagai tipe *earnings management*. Hal ini dapat disebabkan oleh karena tidak jauh beda umur dari responden dosen dan praktisi, hampir seluruhnya pada tahap dewasa muda sampai setengah tua. Dengan demikian maka profesi lebih berperan dibandingkan dengan kontribusi dari umur terhadap persepsi para responden. Khusus untuk manipulasi operasional dengan penundaan pendapatan, maka dosen yang muda berpendapat bahwa tindakan ini lebih tidak bermoral dibandingkan dengan persepsi dosen yang lebih senior. Hal ini juga diperkirakan karena dosen lebih memperhatikan masalah penerimaan khususnya dosen yang muda yang juga secara pribadi pendapatannya lebih kecil dari yang lebih senior. Untuk para praktisi, maka pada umumnya penghasilan mereka relatif lebih tinggi dari penghasilan dosen walaupun pada umur yang relatif muda sehingga masalah pendapatan yang tertunda diperkirakan tidak berdampak pribadi..

## Pendidikan

Hasil One-way ANOVA menyimpulkan bahwa untuk kelompok dosen maupun praktisi akuntan publik tidak ada perbedaan persepsi karena beda pendidikan. Hasil tersebut untuk kelompok dosen dan praktisi akuntan publik sesuai dengan beberapa penelitian terdahulu yang menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara pendidikan dengan persepsi moral (Kidwell et al, 1987; Serwinek, 1992). Akan tetapi perlu diketahui bahwa ada beberapa penelitian yang menyimpulkan bahwa makin tinggi pendidikan seseorang, makin sulit untuk toleran dalam masalah moral (Jones dan Gautschi, 1988; Lane et al, 1988).

Praktis hampir seluruh responden berpendidikan S-1 dan S-2 yang diperkirakan menjelaskan mengapa tidak ada perbedaan persepsi terhadap semua cara *earnings management* atas dasar pendidikan. Diperkirakan bahwa jenjang pendidikan S-1 dan S-2 di Indonesia tidak banyak berbeda baik dalam kurikulum maupun kedalaman materi yang diperoleh, terutama S-2 Magister Manajemen yang paling banyak merupakan jenjang pendidikan S-2 yang dimiliki responden, sehingga S-2 lebih sering hanya merupakan gelar tambahan tanpa perubahan dalam pemikiran yang akan berperan dalam persepsi moral mereka. Selain itu praktis hanya universitas tertentu yang memiliki mata kuliah etika dalam kurikulum S-2 mereka, sehingga tidak ada tambahan pembahasan etika bagi lulusan S-2. Dengan demikian dapat dipahami bahwa tidak ada beda persepsi karena beda jenjang pendidikan.

## Pengalaman Kerja

Hasil One-way ANOVA menyimpulkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi dosen akuntansi maupun praktisi akuntan publik karena beda pengalaman kerja terhadap semua tipe *earnings management*. Hasil tersebut berbeda dengan penelitian terdahulu yang menunjukkan adanya hubungan antara persepsi moral dengan lamanya karyawan bekerja (Kidwell et al, 1987). Ada pendapat bahwa semakin banyak pengalaman maka orang akan semakin dalam mengenal apa yang diartikan dengan standard moral, serta makin memahami dampak yang merugikan dari praktek-praktek yang bertentangan dengan standard moral (Fischer dan Rosenzweig 1995). Konsekuensinya adalah makin berpengalaman seorang akuntan, makin lebih tidak toleran terhadap persoalan moral. Kenyataan yang didapat dalam penelitian ini menunjukkan bahwa banyak pengalaman tidak memberikan pengertian yang lebih mendalam tentang standard moral baik bagi dosen maupun praktisi akuntan.

## Beda Persepsi Kelompok

Beda persepsi diantara kelompok responden diuji dengan One-way ANOVA untuk persepsi terhadap praktek *earnings management* (TTLMANIP), persepsi terhadap metode manipulasi operasional (OPRMANIP), dan persepsi terhadap metode manipulasi akuntansi (AKTMANIP). Bila ANOVA mengindikasikan adanya perbedaan yang signifikan, maka Tukey test dilakukan untuk menentukan apakah tiap pasang rata-rata kelompok beda secara signifikan. Selanjutnya beda persepsi juga diuji untuk tiap cara manipulasi operasional, yaitu manipulasi operasional dengan penundaan pengeluaran (OPEREXP), dan manipulasi operasional dengan penundaan pendapatan (OPERREV), serta untuk tiap cara manipulasi akuntansi, yaitu manipulasi akuntansi dengan penyesuaian inventori (INVMANIP), dan manipulasi akuntansi dengan berbagai cara yang lain (ACCMANIP).

## Perbandingan Persepsi terhadap Earnings Management

Perbandingan dari rata-rata untuk manipulasi total, manipulasi operasional, dan manipulasi akuntansi disampaikan pada tabel 4.

Hasil One-way ANOVA menunjukkan bahwa secara umum dapat disimpulkan bahwa ada perbedaan yang signifikan dalam persepsi tiap kelompok ( $F= 9.272$ ,  $Sig=.000$ ). Pengujian dengan Tukey test menunjukkan bahwa perbedaan adalah pada persepsi praktisi akuntan publik dengan mahasiswa jurusan akuntan, akan tetapi tidak ada perbedaan antara praktisi dengan dosen, maupun antara dosen dengan mahasiswa. Dari perbandingan terhadap rata-rata, dapat disimpulkan pula bahwa praktisi akuntan memandang praktek *earnings management* lebih tidak bermoral dibandingkan terutama dengan mahasiswa. Hasil ini tidak sesuai dengan studi yang pernah dilakukan oleh Elias (2002) yang menyimpulkan bahwa ada perbedaan yang signifikan

antara praktisi, dosen, dan mahasiswa, serta bahwa mahasiswa cenderung memiliki persepsi yang paling menentang *earnings management*, diikuti oleh dosen, dan yang paling lunak adalah justru praktisi akuntan.

TABEL 4

## Perbandingan Persepsi Moral tiap Kelompok Responden

Kelompok	Means & Deviasi Standard		
	Manipulasi Operasionil	Manipulasi Akuntansi	Manipulasi Total
Mahasiswa	3,0900	2,1579	2,6240
	-0,4326	-0,6407	-0,4285
Dosen	2,9567	1,9492	2,4529
	-0,5395	-0,6959	-0,5203
Praktisi	2,7383	1,8792	2,3088
	-0,5640	-0,6959	-0,5928

Praktisi akuntan memiliki pengalaman berhadapan dengan dunia nyata, sehingga lebih memahami tentang pentingnya aspek moral dalam praktek akuntansi, tentang dampak negatif yang dapat ditimbulkannya, sehingga dapat dipahami kalau praktisi akuntan lebih sulit toleran terhadap penyimpangan terhadap standard moral. Dilain pihak, mahasiswa akuntansi tanpa memiliki pengalaman tidak dapat memahami tentang aspek moral tersebut. Pelajaran etika profesi yang diperoleh oleh mahasiswa mungkin hanya diketahui untuk memperoleh nilai saja, dan tidak berhasil berpengaruh pada pandangan mahasiswa. Dengan fakta bahwa dosen akuntansi tidak berbeda dengan mahasiswa maupun dengan praktisi akuntan, maka peran pengalaman bekerja sebagai praktisi akuntan lebih berperan daripada pengalaman sebagai dosen.

## Perbandingan Persepsi terhadap Manipulasi Operasionil

Perbandingan persepsi untuk manipulasi operasionil dilakukan dengan analisa One-way ANOVA yang menunjukkan bahwa secara umum ada perbedaan persepsi dari tiap kelompok ( $F=10.543, Sig=.000$ ). Pengujian dengan Tukey test menunjukkan bahwa beda persepsi adalah antara praktisi akuntan publik dengan dosen dan dengan mahasiswa, dilain pihak tidak ada beda persepsi antara dosen dengan mahasiswa. Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Elias (2002) yang menemukan adanya beda persepsi diantara kelompok praktisi akuntansi dengan dosen, dan dengan mahasiswa akuntansi. Akan tetapi, analisa terhadap nilai rata-rata persepsi menunjukkan bahwa praktisi akuntan publik memandang manipulasi operasionil lebih tidak bermoral dibandingkan dengan mahasiswa. Hal ini bertentangan dengan penemuan Elias (2002) yang justru menemukan bahwa mahasiswa memandang

manipulasi operasional lebih tidak bermoral dibandingkan dengan dosen, dan dengan praktisi akuntan.

Penjelasan akan hal ini sama dengan sebelumnya, yaitu bahwa dengan dalam dunia bisnis, praktisi akuntan lebih menyadari dampak dari penyimpangan operasional, dan tidak oleh dosen dan mahasiswa yang pada umumnya berpendapat bahwa keputusan operasional tidaklah secara khusus diatur oleh norma-norma akuntansi.

### **Perbandingan Persepsi terhadap Manipulasi Akuntansi**

Analisa One-way ANOVA untuk beda persepsi tiap kelompok terhadap manipulasi akuntansi menunjukkan bahwa ada perbedaan dari persepsi tiap kelompok responden ( $F=4.647, Sig=.010$ ). Pengujian dengan Tukey test menunjukkan bahwa perbedaan persepsi adalah antara praktisi dengan dosen dan dengan mahasiswa, dengan tidak adanya beda signifikan antara dosen dengan mahasiswa. Analisa rata-rata menunjukkan bahwa praktisi memandang praktek manipulasi akuntansi lebih tidak bermoral dibandingkan dengan persepsi dosen dan terutama dengan mahasiswa. Hasil ini sebagian sesuai dengan penemuan Elias(2002) yang menyimpulkan bahwa praktisi akuntan publik memandang manipulasi akuntansi lebih tidak bermoral dibandingkan dengan mahasiswa, sedangkan dosen merupakan kelompok yang paling keras menilai praktek manipulasi akuntansi tersebut.

Selain penjelasan akan pengalaman yang menyebabkan praktisi lebih mengenal dampak merugikan dari manipulasi akuntansi, juga fakta bahwa dosen juga memandang tindakan ini cenderung tidak bermoral menunjukkan bahwa berdasarkan pengetahuannya, dosen berpendapat bahwa manipulasi akuntansi bertentangan dengan norma akuntansi. Toleransi mahasiswa terhadap tindakan ini dapat dijelaskan atas dasar pemikiran bahwa pelajaran etika profesi tidak berpengaruh terhadap persepsi moral mahasiswa secara umum yang lebih didasarkan pada pengaruh lingkungan Indonesia pada umumnya.

### **Beda Persepsi terhadap Manipulasi Operasional dengan Penundaan Pengeluaran**

Hasil ANOVA untuk menentukan perbedaan persepsi dari tiap kelompok responden terhadap tipe manipulasi operasional dengan penundaan pengeluaran, OPEREXP menyimpulkan bahwa ada perbedaan dalam persepsi tiap kelompok ( $F=14.523, Sig=.000$ ). Tukey test menunjukkan bahwa perbedaan adalah antara praktisi dengan mahasiswa, dan antara dosen dengan mahasiswa. Tidak ada beda persepsi antara dosen dengan praktisi akuntan publik. Mahasiswa cenderung untuk paling lunak dalam menilai praktek manipulasi operasional dengan penundaan pengeluaran, diikuti oleh dosen, dan praktisi ternyata lebih keras dalam menilai praktek ini. Hasil ini sangat bertentangan dengan penelitian oleh Fischer dan Rosenzweig (1995) yang menyimpulkan bahwa mahasiswa paling keras menilai etika praktek

manipulasi operasional dengan penundaan pengeluaran, sedangkan praktisi lebih lunak.

Dalam hal ini dapat dijelaskan berdasarkan pengalaman praktisi yang memahami dampak dari keputusan operasional tersebut sehingga berperan pada persepsi moralnya terhadap tindakan tersebut. Dosen akuntansi dalam skala yang lebih rendah dapat memahami hal tersebut, sedangkan mahasiswa akuntansi seperti biasa cenderung untuk tidak mengenal mengapa keputusan operasional dengan menunda pengeluaran dapat salah.

### **Beda Persepsi terhadap Manipulasi Operasional dengan Penundaan Penerimaan**

Hasil analisa ANOVA untuk menguji perbedaan antara tiap kelompok responden terhadap keputusan manipulasi operasional dengan menunda penerimaan menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi tiap kelompok terhadap keputusan manipulasi operasional dengan menunda penerimaan ( $F=4.123, Sig=.017$ ). Tukey test menunjukkan bahwa perbedaan yang signifikan terdapat antara praktisi dengan dosen, dalam hal mana praktisi cenderung lebih berpendapat bahwa keputusan tersebut tidak bermoral dibandingkan dengan dosen. Hasil ini sesuai dengan pengujian Fischer dan Rosenzweig (1995) yang tidak mendapatkan perbedaan persepsi antara praktisi dengan mahasiswa terhadap keputusan operasional dengan menunda penerimaan.

Praktisi akuntan kembali cenderung lebih keras dalam menilai dampak moral tindakan ini, dan ini kembali dapat dijelaskan berdasarkan pengalamannya dalam dunia nyata, sesuatu yang mungkin tidak dimiliki dosen. Yang menarik adalah bahwa persepsi mahasiswa cenderung untuk tidak berbeda dengan praktisi, dan hal ini dapat dijelaskan bukan karena mahasiswa telah memahami aspek moral dari tindakan tersebut, akan tetapi lebih diperkirakan karena penundaan penerimaan dana sulit untuk diterima oleh mahasiswa yang sering kekurangan uang.

### **Beda Persepsi terhadap Manipulasi Akuntansi dengan Penyesuaian Inventori**

Analisa ANOVA menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan persepsi antara tiap kelompok responden terhadap keputusan manipulasi akuntansi dengan penyesuaian inventori ( $F=2.221, Sig=.110$ ). Hasil ini berbeda dengan penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995) yang menemukan adanya perbedaan persepsi, dan bahwa praktisi akuntan cenderung menilai keputusan manipulasi akuntansi dengan penyesuaian inventori lebih tidak bermoral dibandingkan mahasiswa.

Hal ini dapat dijelaskan bahwa khusus untuk manipulasi akuntansi dengan penyesuaian inventori, maka baik mahasiswa maupun dosen telah memiliki persepsi tidak benarnya tindakan ini, sehingga tidak ada perbedaan persepsi dengan praktisi akuntan. Penyesuaian inventori bersangkutan langsung



dengan standard akuntansi umumnya, sehingga tidak ada kesulitan bagi mahasiswa maupun dosen akuntansi untuk memiliki persepsi bahwa hal ini tidak dapat dibenarkan.

### Beda Persepsi terhadap Manipulasi Akuntansi dengan Berbagai Cara

Analisa ANOVA untuk menguji perbedaan antara tiap kelompok responden dalam persepsinya terhadap keputusan manipulasi akuntansi dengan berbagai cara menunjukkan bahwa terdapat perbedaan dalam persepsi tiap kelompok ( $F=6.469, \text{Sig}=.002$ ). Tukey test menunjukkan bahwa perbedaan terletak pada praktisi dengan mahasiswa, dalam hal mana mahasiswa cenderung lebih lunak menilai keputusan manipulasi akuntansi ini dibandingkan dengan praktisi. Penelitian oleh Fischer dan Rosenzweig (1995) menunjukkan adanya perbedaan persepsi juga, dan juga bahwa mahasiswa cenderung lebih lunak menilai keputusan tersebut dibandingkan dengan praktisi.

Hal ini dapat dijelaskan bahwa bila penyesuaian inventori telah dikenal oleh mahasiswa, maka cara-cara lain untuk manipulasi akuntansi kurang dikenal, sehingga pada umumnya mahasiswa lebih lunak dalam menanggapi isu ini.

## KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN SARAN

### Kesimpulan

Dalam penelitian ini tentang persepsi kelompok responden mahasiswa, dosen, dan praktisi akuntansi dapat disimpulkan bahwa responden pada umumnya menilai *earnings management* dengan manipulasi keputusan operasional dipandang lebih dapat diterima secara moral dibandingkan dengan manipulasi keputusan akuntansi. Untuk keputusan manipulasi operasional, maka keputusan yang merubah waktu pengeluaran dipandang lebih tidak bermoral dibandingkan dengan keputusan yang merubah waktu penerimaan. Sedangkan dalam keputusan manipulasi akuntansi, maka keputusan yang menyesuaikan inventori lebih dapat diterima secara moral dibandingkan dengan keputusan yang menyangkut berbagai tindakan akuntansi lainnya.

Faktor-faktor individu yaitu gender, umur, pendidikan, dan pengalaman kerja ternyata tidak berperan terhadap persepsi mahasiswa, dosen, dan praktisi akuntansi untuk tiap tipe *earnings management*, baik keputusan manipulasi operasional maupun akuntansi.

Dalam perbandingan persepsi tiap kelompok responden, maka disimpulkan bahwa praktisi akuntan cenderung memandang praktek *earnings management* lebih tidak bermoral dibandingkan dengan mahasiswa. Untuk tiap tipe *earnings management*, manipulasi operasional dan manipulasi akuntansi, maka praktisi akuntan menilai lebih tidak bermoral dibandingkan dengan dosen dan dengan mahasiswa akuntansi untuk masing-masing tipe manipulasi tersebut.

## Implikasi Hasil Penelitian

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa walaupun praktisi akuntan, dosen akuntan, dan mahasiswa akuntan memiliki sensitivitas moral terhadap praktek *earnings management*, level sensitivitas tersebut tidaklah sama. Menyadari pentingnya tersedia informasi keuangan yang tepat, relevan, dan dapat dipertanggung jawabkan baik bagi keberhasilan bisnis dan dalam menjaga kepercayaan publik pada profesi akuntan, maka dipercaya bahwa diperlukan agar pendidikan akuntansi berusaha meningkatkan sensitivitas moral mahasiswa terhadap praktek *earnings management*.

Mahasiswa akuntan perlu dikenalkan pada konteks dunia nyata dimana keputusan bisnis diambil. Mahasiswa perlu dikenalkan pada kreativitas dan efektivitas dalam keputusan manajemen memerlukan wawasan yang luas dan tidak dapat menggantung diri pada batasan-batasan kebijakan yang eksplisit. Perlu digarisbawahi perlunya mahasiswa menyadari bahwa etika dan integritas pribadi saling berkaitan dalam keputusan bisnis sehari-hari. Hanya patuh pada hukum dan kebijakan bisnis yang eksplisit tidak akan cukup untuk meyakinkan bahwa perilaku seseorang bermoral.

Secara umum, kurikulum akuntansi perlu menekankan pada tanggung jawab etika dari manajer dan akuntan untuk memberikan laporan keuangan yang jujur dan tidak terdistorsi. Lebih spesifik, mahasiswa perlu dibuat memahami adanya kesempatan untuk *earnings management* dan distorsi pendapatan bahkan bila mematuhi standard akuntansi.

Permasalahannya terletak pada dimana implikasi *earnings management* sebaiknya dibahas, apakah dalam mata kuliah etika profesi, atau ada dalam tiap mata kuliah yang membahas sistim informasi akuntansi atau mata kuliah yang lain. Tidak penting sebetulnya apakah materi tersebut diberikan dalam mata kuliah etika profesi atau mata kuliah lainnya. Dosen akuntansi selayaknya mampu menjelaskan metode-metode *earnings management* dan implikasinya, akan tetapi pada umumnya dosen akuntansi lemah dalam pemahaman praktek sehingga sulit untuk membawa permasalahan tersebut dalam diskusi kelas. Praktisi akuntan mungkin dapat memberikan kuliah untuk memimpin diskusi kelas dalam kasus ini.

Permasalahan lain adalah apakah memang etika profesi tepat untuk diajarkan, atautkah tidak sebaiknya etika bisnis? Etika bisnis akan memberikan mahasiswa cukup teori etika dan mendorong mahasiswa untuk berpikir dalam wawasan yang lebih luas dalam konteks social dan moral. Kesulitan yang mungkin timbul adalah bahwa mata kuliah etika bisnis akan mengurangi porsi standard akuntansi yang tetap diperlukan dalam kurikulum akuntansi, dan sulit untuk mencari dosen yang menguasai etika bisnis sekaligus juga akuntan. Bahkan kuliah etika bisnis bagi jurusan manajemen sering harus mengandalkan dosen filsafat sehingga mata kuliah tersebut sulit untuk dipahami dalam konteks bisnis yang sebenarnya.

Permasalahan dalam mengintegrasikan etika kedalam kurikulum akuntansi antara lain adalah terbatasnya materi perkuliahan dan studi kasus. Selain itu

permasalahan yang paling mendasar adalah kekurangan dosen akuntansi yang juga menguasai etika bisnis. Hal ini dapat dilihat dari hasil penelitian ini yang menunjukkan dalam banyak kasus tidak ada beda persepsi dosen akuntansi dengan mahasiswa. Oleh karena itu akan sangat membantu bila dosen akuntansi mengikuti pelajaran tambahan tentang etika bisnis. Wawasan yang lebih luas dalam pelajaran etika profesi dapat diperoleh dengan mengakomodasi prinsip-prinsip etika bisnis kedalam mata kuliah etika profesi tersebut.

### **Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini dilakukan dalam beberapa keterbatasan, yaitu dalam pilihan responden yang dilakukan dengan *convenience sampling*, sehingga responden yang diperoleh tidak dapat dikatakan merupakan representasi dari mahasiswa akuntansi, dosen akuntansi, dan praktisi akuntan di Indonesia. Selain itu, instrumen yang digunakan diadopsi dari Merchant (1989) yang mendasarkan pada skenario yang mungkin tidak dapat lagi merefleksikan berbagai metode *earnings management* yang dipraktikkan sekarang ini. Penelitian ini juga membatasi pada usaha untuk mengenal faktor yang berperan pada persepsi tiap kelompok responden atas dasar faktor-faktor individu saja, sedangkan kemungkinan besar terdapat faktor-faktor lain yang lebih berperan.

### **Saran-saran**

Untuk penelitian selanjutnya disarankan agar penelitian menggunakan sampel penelitian yang lebih baik untuk dapat memperoleh data yang lebih representatif dari sampel yang digunakan dalam penelitian ini, misalnya mahasiswa dan dosen dari berbagai universitas serta praktisi akuntan dari berbagai kantor akuntan publik yang lebih representatif. Selain itu disarankan pula untuk menilai mahasiswa S-2 Magister Manajemen karena sebagian cukup besar praktisi akuntan dan dosen yang memiliki gelar M.M. Untuk memperluas perbandingan responden dapat diperluas dengan praktisi akuntan yang bekerja di perusahaan dan tidak di kantor akuntan publik saja.

Dengan pemahaman bahwa tidak didapatnya perbedaan persepsi karena faktor-faktor individu lebih oleh karena dalam penelitian ini tidak dipisahkan pengaruh tiap-tiap faktor, maka untuk penelitian selanjutnya disarankan agar dirancang penelitian untuk menilai peranan dari faktor-faktor individu tersebut dengan mengusahakan agar pengaruh tiap faktor dapat diisolasi dari yang lain.

Penelitian ini lebih bersifat deskriptif dan disarankan agar dikembangkan penelitian lebih lanjut untuk menemukan faktor-faktor penentu suatu persepsi, antara lain disarankan selain faktor-faktor individu, faktor filsafat moral individu, serta faktor sikap terhadap etika dan tanggung jawab sosial.

## REFERENSI

- Barton, J. (2001). Does the Use of Financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions?, *The Accounting Review*, 76:1-26.
- Brown, P.R. (1999). Earning Management: A Subtle (and Troublesome) Twist to Earnings Quality, *Journal of Financial Statement Analysis*, 4:61-63.
- Bruns, W.J. and K.A. Merchant (1990). The Dangerous Morality of Managing Earnings, *Management Accounting*, (Aug):22-25.
- Callan, V.J. (1992). Predicting Ethical Values and Training Needs in Ethics, *Journal of Business Ethics*, 11:761-769.
- Dechow, P.; R.G. Sloan and A.P. Sweeney. (1996). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC, *Contemporary Accounting Research*, 13:1-36.
- Dye, R.A. (1988). Earning Management in an Overlapping Generations Model, *Journal of Accounting Research*, 26:195-235.
- Elias, R.Z. (2002). Determinants of Earnings Management Ethics among Accountants, *Journal of Business Ethics*, 40(1):33-45.
- Fischer, M. and K. Rosenzweig (1995). Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management, *Journal of Business Ethics*, 14(6):433-444.
- Ford, Robert C. dan W.D. Richardson (1994). Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature, *Journal of Business Ethics*, 13(3):205-220.
- Healy, P.J. and J.M. Wahlen (1999). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizon*, 13:365-383.
- Hirst, D.E. and P.E. Hopkins. (1998). Comprehensive Income Reporting and Analysts' Valuation Judgements, *Journal of Accounting Research* (Supplement):47-75.
- Izraeli, D. (1988). Ethical Beliefs and Behavior Among Managers: A Cross-cultural Perspective, *Journal of Business Ethics*, 7:263-271.
- Jones, T.M. and F.H. Gaultschi, III. (1988). Will the Ethics of Business Change? A Survey of Future Executives, *Journal of Business Ethics*, 7:231-248.
- Kaplan, S.E. (2001). Ethically Related Judgements by Observers of Earnings Management, *Journal of Business Ethics*, 32(4):265-298.
- Kasznick, R. (1999). On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management, *Journal of Accounting Research*, 37:57-82.
- Kidwell, J.M.; R.E. Stevens and A.L. Bethke (1987). Differences in the Ethical Perceptions Between Male and Female Managers: Myth or Reality, *Journal of Business Ethics*, 6:489-493.
- Lane, M.S.; D. Schaupp, and B. Parsons. (1988). Pygmalion Effect: An Issue for Business Education and Ethics, *Journal of Business Ethics*, 7:223-229.
- Levitt, A., Jr. (1998). The Numbers Game, *The CPA Journal*, 68:14-19.
- Loomis, C.J. (1999). Lies, Damned Lies, and Managed Earnings, *Fortune*, 140:74-92.
- Merchant, K.A. (1989). *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Boston: Harvard Business School Press.
- (1990). The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia, *Accounting Organizations and Society*, 15:297-313.
- and J. Rockness (1994). The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*, 13:79-94.
- Ruegger, D. and E.W. King (1992). A Study of the Effect of Age and Gender Upon Student Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, 11:179-186.
- Serwinek, P.J. (1992). Demographic and Related Differences in Ethical Views Among Small Businesses, *Journal of Business Ethics*, 11:555-566.
- Whipple, T.W. and D.F. Swords (1992). Business Ethics Judgements: A Cross-cultural Comparison, *Journal of Business Ethics*, 11:753-760.

**LAMPIRAN****KUESIONER**

Kami mengharap Sdr bersedia meluangkan waktu untuk mengisi jawaban atas kuesioner dibawah ini. Kontribusi Sdr sangat berarti bagi keberhasilan penelitian yang berjudul : " Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Persepsi Profesi Akuntan terhadap Praktek *Earnings Management*"

Definisi *Earnings Management* :

Tindakan dari manajemen untuk menaikkan atau menurunkan pendapatan perusahaan tanpa kenaikan atau penurunan yang sebenarnya dari operasi perusahaan tersebut.

I. Sdr. adalah: 1. Mahasiswa 2. Dosen 3. Praktisi Akuntan

II. Data Pribadi untuk Dosen dan Praktisi Akuntan

1. Gender: 1. Laki-laki 2. Perempuan
2. Umur:
3. Pendidikan terakhir: 1. S-1 2. S-2 3. S-3
4. Pengalaman kerja dalam profesi ini: tahun

III. Kami meminta pendapat Sdr atas tiap pernyataan dibawah ini dengan memilih salah satu jawaban yang menurut Sdr sangat tidak etis (nilai 1) sampai yang sangat etis sekali (5)

**A. Operasional**

1. Memasukkan pengeluaran yang sebelumnya direncanakan untuk tahun depan ke tahun sekarang, karena laba tahun sekarang sudah melebihi anggaran, atau menunda pengeluaran yang tidak penting agar perusahaan memenuhi target laba tahun sekarang.

1                      2                      3                      4                      5  
 Sangat tidak etis                      sangat etis sekali

2. Menunda pengeluaran atau penjualan dari Februari dan Maret ke bulan April untuk memenuhi target kuartal pertama pada tahun sekarang.

1                      2                      3                      4                      5  
 Sangat tidak etis                      sangat etis sekali

3. Menunda pengeluaran atau penjualan dari November dan Desember ke Januari tahun berikutnya untuk memenuhi target kuartal terakhir tahun sekarang.

1	2	3	4	5
Sangat tidak etis				sangat etis sekali

4. Menawarkan kondisi penjualan yang menarik pada akhir tahun untuk menarik penjualan tahun depan ke tahun sekarang agar target penjualan tahun sekarang dapat dipenuhi.

1	2	3	4	5
Sangat tidak etis				sangat etis sekali

5. Mengejar target produksi dengan lembur agar dapat mengirim produk sebelum akhir tahun

1	2	3	4	5
Sangat tidak etis				sangat etis sekali

6. Menjual sebagian aset perusahaan untuk memperoleh tambahan laba

1	2	3	4	5
Sangat tidak etis				sangat etis sekali

## B. Akuntansi

1. Tidak melakukan pencatatan pembelian yang barangnya telah diterima dalam bulan Desember sampai Februari tahun depan.

1	2	3	4	5
Sangat tidak etis				sangat etis sekali

2. Bila laba melebihi target tahun ini, manajer memutuskan untuk membayar dimuka pengeluaran tahun depan dan minta Sdr membukukan sebagai pengeluaran tahun ini.

1	2	3	4	5
Sangat tidak etis				sangat etis sekali

3. Bila laba melebihi target tahun ini, manajer memutuskan untuk menghapuskan persediaan yang sebetulnya dapat dijual dimasa mendatang dengan harga yang wajar.

1	2	3	4	5
Sangat tidak etis				sangat etis sekali

4. Ditahun depan, persediaan yang sudah dihapus tersebut ada yang membeli. Manajer mengabaikan penghapusan terdahulu agar dapat memperoleh tambahan dana operasi

1 2 3 4 5  
Sangat tidak etis sangat etis sekali

5. Sama seperti no (4) diatas, tetapi untuk alasan memenuhi target laba.

1 2 3 4 5  
Sangat tidak etis sangat etis sekali

6. Untuk memenuhi target laba, manajer meminta konsultan yang saat ini sedang memberikan konsultasi pada perusahaan agar tidak mengirim tagihan sampai tahun depan. Jumlah tagihan sebetulnya tidak seberapa.

1 2 3 4 5  
Sangat tidak etis sangat etis sekali

7. Sama seperti no (6), tetapi jumlah tagihan cukup signifikan.

1 2 3 4 5  
Sangat tidak etis sangat etis sekali