

## **PENGARUH INDEPENDENSI AUDITOR PADA KAP *BIG FOUR* TERHADAP MANAJEMEN LABA PADA INDUSTRI BAHAN DASAR, KIMIA DAN INDUSTRI BARANG KONSUMSI**

**NINI dan ESTRALITA TRISNAWATI**

Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara  
estris777@gmail.com

***Abstract** This research examine the effect of professional ethics, audit fee, and non audit services to earnings management at Basic-Chemical and Consumer Good Industries that are listed in BEI. Samples are obtained by purposive sampling method and obtained 17 observation data from 2004-2008. The result indicate that professional ethics and non service audit are significantly affect the earnings management.*

**Keywords:** Professional ethics, audit fee, non audit services, earnings management

### **PENDAHULUAN**

Laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban manajemen yang dapat memberikan informasi yang berguna kepada para pengguna untuk pembuatan atau pengambilan keputusan. Oleh karena itu laporan keuangan yang disajikan harus dapat memenuhi kebutuhan dari para pengguna terutama yang berkaitan dengan validitas informasi yang terkandung dalam laporan keuangan tersebut. Namun pada praktiknya laporan keuangan seringkali disalahgunakan oleh manajemen dengan melakukan praktik manajemen laba terhadap laporan keuangan tersebut. Manajemen laba secara umum merupakan usaha pihak manajemen secara sengaja untuk memanipulasi laporan keuangan dalam batasan yang diperbolehkan oleh prinsip-prinsip

akuntansi dengan tujuan untuk memberikan informasi yang menyesatkan para pengguna laporan keuangan untuk kepentingan pihak manajemen.

Meskipun secara prinsip, praktik manajemen laba ini tidak menyalahi aturan-aturan prinsip akuntansi yang berlaku umum, namun dengan adanya praktik manajemen laba ini dapat mengikis kepercayaan masyarakat terhadap laporan keuangan. Praktik ini juga dapat menurunkan kualitas laporan keuangan suatu perusahaan. Manajemen laba juga merupakan hal yang merugikan investor karena mereka tidak mendapat informasi yang benar mengenai posisi keuangan perusahaan.

Adapun audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajemen dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Auditor diharapkan dapat membatasi praktik manajemen laba serta membantu menjaga dan meningkatkan kepercayaan masyarakat umum terhadap laporan keuangan. Namun demikian efektifitas dan kemampuan auditor untuk mendeteksi praktik manajemen laba tergantung kepada kualitas dan independensi dari auditor tersebut. Kualitas audit ini biasanya dikaitkan dengan ukuran auditor yakni *Big four* dan *non Big four*. Auditor *Big four* dianggap memiliki kualitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor *non Big four*, auditor *Big four* juga dianggap akan lebih mampu membatasi praktik manajemen laba dibanding dengan auditor *non Big four*. Auditor juga harus dapat mempertahankan sikap independensi dalam kenyataan (*in act*) sepanjang pelaksanaan audit dan independensi dalam penampilan (*in appearance*) untuk menjaga perilaku auditor sebagai profesional dan untuk menjaga kepercayaan masyarakat sebagai pemakai laporan keuangan.

Beberapa penelitian terdahulu telah mencoba mengevaluasi beberapa variabel yang dianggap dapat mempengaruhi kemampuan auditor dalam membatasi praktik manajemen laba. Kemampuan auditor biasanya dikaitkan dengan ukuran auditor, yaitu *Big four* dan *non Big four*, independensi auditor yang diukur dengan variabel *non audit services*, *audit fee* dan prinsip etika profesi. Berdasarkan hal tersebut, tujuan penelitian adalah untuk mendapatkan bukti empiris pengaruh independensi (penerapan prinsip etika profesi, imbalan atau *fee* atas jasa audit serta *non audit services* yang diberikan oleh auditor) terhadap praktik manajemen laba.

Penelitian ini disusun dengan urutan penulisan sebagai berikut pertama, pendahuluan menjelaskan mengenai latar belakang masalah, tujuan penelitian dan organisasi penulisan. Kedua, menguraikan teori dan hasil penelitian sebelumnya sebagai dasar pengembangan hipotesis. Ketiga, metoda penelitian terdiri atas pemilihan sampel dan pengumpulan data, definisi

operasional dan pengukuran variabel. Keempat, hasil penelitian yang berisi hasil dan interpretasi pengujian hipotesis. Terakhir, penutup yang berisi simpulan, keterbatasan penelitian dan saran untuk penelitian selanjutnya.

## RERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Independensi

Independensi seorang akuntan publik merupakan suatu hal yang bersifat mutlak, hal ini dinyatakan dengan jelas dalam (Ikatan Akuntan Indonesia 2001) yang berbunyi "Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh seorang auditor." Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Dengan demikian, auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun kesempurnaan keahlian teknis yang auditor miliki, auditor akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Untuk menjadi independen, auditor harus secara intelektual jujur. Untuk diakui oleh pihak lain sebagai orang yang independen, auditor harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, baik dengan manajemen perusahaan ataupun pemilik perusahaan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2001:220.1). Auditor juga harus menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya. Profesi Akuntan Publik telah menetapkan dalam Kode Etik Akuntan Indonesia, agar anggota profesi menjaga dirinya dari kehilangan persepsi independensinya dari masyarakat.

Arens *et al.* (2008: 85) juga membagi independensi menjadi dua macam, yaitu 1) Independensi dalam kenyataan (*independence in fact*). Independensi dalam kenyataan akan ada apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya. 2) Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Independensi dalam penampilan adalah hasil interpretasi pihak lain mengenai independensi ini. Jadi independensi dalam penampilan diten-tukan oleh kesan masyarakat terhadap independensi akuntan publik secara maupun keseluruhan.

Adapun faktor-faktor yang mempengaruhi sikap independensi akuntan publik menurut Novianty dan Kusuma (2001:63) antara lain 1) Jasa-jasa lainnya selain jasa audit. Selain memberikan jasa audit, Kantor Akuntan Publik dapat memberikan jasa-jasa lainnya kepada klien, seperti jasa

akuntansi dan pembukuan, jasa perpajakan dan jasa konsultasi manajemen. Menurut Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (Ikatan Akuntan Indonesia 2001) jika akuntan publik melakukan jasa pembukuan dan audit pada klien terdapat tiga persyaratan penting yang harus dipenuhi agar dianggap independen, yaitu a) Klien harus bertanggung jawab atas laporan keuangannya. Klien harus diberitahu dengan secukupnya mengenai aktiva perusahaan dan kondisi keuangan serta prinsip akuntansi yang diterapkan, sehingga klien bisa menerima secara beralasan tanggung jawab atas laporan keuangan tersebut, khususnya kewajaran penilaian dan penyajian serta kecukupan pengungkapannya. Bila perlu anggota harus mendiskusikan masalah akuntansi dengan klien untuk membantu klien dalam memahami masalah tersebut; b) Anggota dilarang berperan sebagai pegawai atau manajemen. Sebagai contoh anggota tidak boleh menyelesaikan transaksi, menyimpan aktiva atau melakukan kewenangan eksekutif atas nama klien. Klien harus menyiapkan dokumen sumber atas transaksi yang cukup rinci untuk mengidentifikasi secara jelas sifat dan jumlah nilai transaksi. Anggota dilarang membuat perubahan atas dokumen dasar tersebut tanpa persetujuan klien karena dokumen dasar tersebut milik klien; c) Bila laporan keuangan disusun oleh anggota dari buku dan catatan yang telah diselenggarakan oleh anggota, maka anggota harus mematuhi standar yang berlaku untuk perikatan audit, *review*, atau kompilasi. 2) Imbalan atau *fee* atas jasa audit. Imbalan atau *fee* atas jasa audit dari klien yang diterima oleh suatu Kantor Akuntan Publik merupakan bagian dari seluruh pendapatan Kantor Akuntan Publik, baik merupakan sebagian besar dari total pendapatan Kantor Akuntan Publik tersebut maupun sebagian kecil dari total pendapatan Kantor Akuntan Publik tersebut. Independensi akuntan publik dapat diragukan jika pembayaran imbalan atas jasa auditnya tergantung kepada manajemen klien yang diauditnya.

### **Akuntansi Akrual**

Laporan keuangan biasanya disajikan dengan menggunakan basis akrual. Hal ini dikarenakan basis akrual lebih baik daripada basis kas dalam mengukur kinerja dan kondisi keuangan perusahaan. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1* dalam Wild *et al.* (2007:73) menyatakan bahwa *information about enterprise earnings based on accrual accounting generally provides a better indication of enterprises' present and continuing ability to generate cash flows than information limited to the financial aspects of cash receipts and payments.*

Prinsip akuntansi telah dibuat dengan sebaik-baiknya, namun prinsip ini memiliki keterbatasan yang dikarenakan fleksibilitas yang diperbolehkan-

nya. Laporan keuangan dengan basis akrual meliputi banyak estimasi dan pertimbangan. Menurut Teoh *et al.* (1997) dalam Wedari (2004), ada dua konsekuensi bagi akuntansi akrual dengan diperbolehkannya pertimbangan manajemen dalam pelaporan laba, yaitu manajer bisa menggunakan pertimbangan tersebut untuk meningkatkan *informativeness* laporan keuangan atau menggunakannya secara *opportunistic* untuk keuntungan pribadinya atau perusahaan.

Hidayati dan Zulaikha (2003) dalam Suharli (2005:44-45) membagi tipe akrual menjadi dua, yaitu a) *Discretionary accruals* yaitu pengakuan akrual laba atau beban yang bebas, tidak diatur dan merupakan pilihan kebijakan manajemen, dan b) *Nondiscretionary Accruals* yaitu pengukuran laba yang wajar, yang didasarkan pada prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Gumanti (2000), serta Midiastuty dan Machfoedz (2003) juga menyetujui bahwa *discretionary accruals* memberikan manajer fleksibilitas untuk menentukan besarnya transaksi akrual, seperti penentuan pencadangan piutang tak tertagih, biaya garansi, nilai persediaan dan penentuan saat serta jumlah *extraordinary items*. Akibatnya *discretionary accruals* ini seringkali digunakan sebagai proksi dilakukannya manajemen laba. Sementara itu, *nondiscretionary accruals* meliputi pemilihan metode akuntansi akrual oleh manajer yang diharapkan akan digunakan secara konsisten dalam menyajikan laporan keuangan. Contohnya adalah pemilihan metode depresiasi dan kebijakan akuntansi untuk pengakuan pendapatan.

## **Manajemen Laba**

### **Pengertian Manajemen Laba**

Beberapa ahli telah mencoba mengemukakan pendapat mengenai manajemen laba, diantaranya adalah Scott (2006:369), yang menyatakan bahwa *Earnings Management is the choice by manager of accounting policies so as to achieve some specific objectives*. Definisi tersebut dibagi menjadi dua. Pertama, *earnings management* dipandang sebagai pelaku oportunistik manajer untuk memaksimalkan utilitasnya dalam menghadapi kontrak kompensasi, kontrak hutang dan *political costs* (*Oportunistic Earnings Management*). Kedua, *earnings managements* dipandang sebagai *efficient contracting*, dimana manajemen laba memberi manajer fleksibilitas untuk melindungi perusahaan dalam mengantisipasi kejadian-kejadian yang tak terduga dan untuk keuntungan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak (*Efficient Earnings Management*).

Menurut Healy dan Wahlen (1999) dalam Meutia (2004:335) juga menyatakan bahwa manajemen laba diartikan sebagai suatu tindakan manaje-

men yang mempengaruhi laba yang dilaporkan dan memberikan *economic advantage* yang keliru kepada organisasi, dalam jangka panjang akan sangat mengganggu bahkan membahayakan. Schipper (1989) dalam Wild *et al.* (2007:86) mengatakan *earnings management* sebagai *a purposeful intervention by management in the earnings determination process, usually to satisfy selfish objectives*. Menurut Assih dan Gudono (2000) dalam Rahmawati dan Baridwan (2006:143), manajemen laba adalah suatu proses yang dilakukan dengan sengaja dalam batasan *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)* untuk mengelola pelaporan laba.

Dari definisi-definisi di atas, maka dapat disimpulkan bahwa manajemen laba adalah penggunaan pertimbangan manajemen dalam pemilihan kebijakan akuntansi perusahaan untuk pelaporan keuangan dalam batasan prinsip akuntansi yang berlaku umum, untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya maupun nilai perusahaan.

### **Jenis Manajemen laba**

Menurut Fudenberg dan Rirole (2000) dalam Suharli (2005:46) manajemen laba terbagi menjadi dua, yaitu a) *Income Increasing Earnings Management*. Jika laba masa kini relatif rendah dan diperkirakan laba masa depan tinggi, manajer akan menggunakan pilihan prosedur akuntansi untuk meningkatkan *discretionary accruals* masa kini; b) *Income Decreasing Earnings Management*. Jika laba masa kini relatif tinggi dan diperkirakan laba masa depan rendah, manajer akan menggunakan pilihan prosedur akuntansi untuk meningkatkan *discretionary accruals* masa kini.

### **Mekanisme Manajemen Laba**

Menurut Wild *et al.* (2007:88), mekanisme dilakukannya *earnings management* adalah a) *Income Shifting*. *Income Shifting* adalah proses pengelolaan laba dengan memindahkan *income* dari satu periode ke periode lain. *Income Shifting* dilakukan dengan mempercepat atau menunda pengakuan pendapatan atau beban. Contohnya menunda pengakuan beban dengan cara mengkapitalisasikannya, mengalihkan beban ke periode berikutnya dengan mengadopsi metode akuntansi tertentu dan lain sebagainya; b) *Classificatory Earnings Management*. *Earnings management* juga dapat dilakukan dengan cara mengklasifikasikan pendapatan dan beban di bagian tertentu dalam laporan laba rugi. Bentuk paling umum dari *classificatory earnings management* yaitu memindahkan beban ke urutan bawah, biasanya bersama dengan *unusual and nonrecurring item*, agar kurang diperhatikan. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H<sub>1</sub> Penerapan prinsip etika profesi auditor pada KAP *Big four* berpengaruh terhadap praktik manajemen laba.
- H<sub>2</sub> *Non audit services* yang diberikan auditor pada KAP *Big four* berpengaruh terhadap praktik manajemen laba.
- H<sub>3</sub> Imbalan atau *audit fee* yang diterima auditor pada KAP *Big four* berpengaruh terhadap praktik manajemen laba.

## METODA PENELITIAN

Penelitian ini akan mencakup tentang penerapan prinsip etika profesi, *audit fee* yang diterima auditor dan *non audit services* yang diberikan kepada klien sebagai variabel bebas yang mencerminkan independensi auditor dalam membatasi praktik manajemen laba. Obyek penelitian ini terdiri dari auditor yang bekerja pada KAP *Big four* di wilayah Jakarta dan *absolute discretionary accruals* yang merupakan proksi (cerminan) dari manajemen laba sebagai variabel terikat.

Populasi dalam penelitian ini ada 2 yakni a) Para auditor yang bekerja pada KAP *Big four* di wilayah Jakarta. Adapun responden yang dijadikan sampel terdiri dari 4 KAP, yakni Haryanto Sahari rekan *member firm of Pricewaterhouse Coopers*, KAP Osman Ramli Satrio rekan *member firm of Deloitte*, KAP Purwantono Sarwoko Sandjaja *member firm Ernst&Young*, KAP Sidharta Sidharta&Wijaya *member firm of KPMG International*. Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan cara *simple random sampling*; b) Perusahaan bahan dasar, kimia dan barang konsumsi yang mendaftarkan saham perusahaannya di Bursa Efek Indonesia (BEI). Penarikan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* dengan kriteria sebagai berikut 1) Perusahaan telah terdaftar di BEI dan tidak di-*delisting* atau dilikuidasi, serta bukan merupakan perusahaan yang baru melakukan *Initial Public Offering (IPO)* dalam kurun waktu 2004-2008. 2) Menerbitkan laporan keuangan auditan (*audited financial statement*) untuk periode yang berakhir pada tanggal 31 Desember dan diaudit oleh KAP *Big four* secara berturut-turut dalam periode 2004-2008. 3) Laporan keuangan disajikan dalam mata uang Rupiah. 4). Memiliki akun *Current Portion of Long Term Debt (CPLT)* dan data yang lengkap yang diperlukan dalam penelitian.

Berdasarkan kriteria tersebut, maka sampel yang diperoleh adalah sebanyak 17 perusahaan (5 perusahaan barang konsumsi dan 12 perusahaan bahan dasar dan kimia). Proses seleksi sampel diuraikan pada Tabel 1 berikut ini:

**Tabel 1 Proses Penyeleksian Sampel**

Kriteria	Jumlah Perusahaan Barang Konsumsi	Jumlah Perusahaan Bahan Dasar dan Kimia
Populasi perusahaan	38	59
<i>Didelisting</i> , dilikuidasi ataupun melakukan merger dan kuasi reorganisasi	(6)	(5)
Baru melakukan <i>Initial Public Offering (IPO)</i> selama perioda penelitian	(2)	(6)
Tidak diaudit oleh KAP <i>Big 4</i> berurut-turut selama perioda penelitian	(16)	(21)
Tidak memiliki akun <i>Current Portion of Long Term Debt (CPLT)</i>	(9)	(14)
Data tidak lengkap	0	(1)
Jumlah sampel	5	12

Variabel independen dalam penelitian ini terdiri dari prinsip etika profesi, *audit fee* dan *non audit services* yang diberikan kepada klien. Variabel independen ini diukur dengan menggunakan *likert scale*. *Likert scale* yang digunakan terdiri atas 5 titik, yakni 1. untuk pilihan sangat tidak setuju, 2. untuk pilihan tidak setuju, 3. untuk pilihan netral, 4. untuk pilihan setuju, dan 5. untuk pilihan sangat setuju.

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba yang diukur dengan pendekatan akrual dan diproksikan (dicerminkan) dengan *absolute discretionary accruals* menggunakan *Modified Jones' Model*. Langkah-langkah untuk menghitung *absolute discretionary accruals* adalah sebagai berikut:

$$TA_{it} = \Delta CA_{it} - \Delta Cash_{it} - \Delta CL_{it} + \Delta CPLT_{it} - DEP_{it}$$

Nilai *total accrual* per periode yang diestimasi diperoleh dengan meregresikan persamaan:

$$TA_{it}/A_{it-1} = \beta_1(1/A_{it-1}) + \beta_2[(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1}] + \beta_3(PPE_{it}/A_{it-1}) + \epsilon_{it}$$

Nilai *non-discretionary accruals* per periode diperoleh dengan menggunakan koefisien regresi di atas pada persamaan:

$$NDA_{it} = \beta_1(1/A_{it-1}) + \beta_2[(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1}] + \beta_3(PPE_{it}/A_{it-1})$$

Akhirnya, *absolute discretionary accruals* pada tiap periode diperoleh dengan menggunakan persamaan:

$$\frac{DA}{A_{it-1}} = \beta_1 \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - \beta_1 \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left[ \frac{(\Delta REV)_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} + \beta_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) \right]$$

Keterangan:

- NDA it: *Non discretionary accruals* pada tahun t  
 DA it: *Discretionary accruals / discretionary accruals* pada tahun t  
 TA it: Jumlah akrual pada tahun t  
 Ait-1: Jumlah aset pada tahun t-1  
 $\Delta CA$  it: *Current asset* tahun t dikurang *current asset* tahun t-1  
 $\Delta$  Cash it: *Cash* pada tahun t dikurang *cash* pada tahun t-1  
 $\Delta$  CL it: *Current liability* tahun t dikurang *current liability* tahun t-1  
 $\Delta$  CPLT: Bagian utang jangka panjang yang jatuh tempo pada tahun t dikurang bagian utang jangka panjang yang jatuh tempo pada tahun t-1  
 DEP it: Penyusutan pada tahun t  
 $\Delta$  REV it: Penghasilan pada tahun t dikurang penghasilan pada tahun t-1  
 $\Delta$  REC it: Piutang pada tahun t dikurang piutang pada tahun t-1  
 PPE it: Harta dan peralatan kotor pada tahun t  
 i: Indeks Perusahaan  
 t: 1,... T [sub I] indeks tahun  
 b1-b3: koefisien regresi

Penelitian ini menggunakan *absolute discretionary accruals* karena yang hendak diukur adalah besaran manajemen laba, bukan arah dari manajemen laba. Variabel *absolute discretionary accruals* diukur dengan menggunakan skala rasio. Skala rasio adalah skala interval dan memiliki nilai dasar (*based value*) yang tidak dapat diubah. Data skala rasio bersifat angka dalam arti sesungguhnya dan bisa dioperasikan secara matematika.

Data yang digunakan dalam penelitian ini ada 2 yakni data primer dan data sekunder. Untuk data primer, pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuisisioner yang disebarkan kepada responden yang menjadi obyek penelitian. Kuisisioner disajikan dalam pertanyaan tertutup dengan keseluruhan pertanyaan berjumlah 24 buah pertanyaan. Pertanyaan mengenai data responden sebanyak 5 buah. Pertanyaan mengenai penerapan prinsip etika profesi sebanyak 16 buah. Pertanyaan mengenai *fee audit* sebanyak 5 buah. Dan pertanyaan mengenai *non audit services* sebanyak 3 buah. Sedangkan untuk data sekunder, pengumpulan data diperoleh dengan melakukan penelitian kepustakaan yakni dengan mempelajari berbagai jurnal, literatur dan buku, serta sumber-sumber yang terkait dengan topik penelitian, serta

melakukan pengumpulan data sekunder laporan keuangan perusahaan bahan dasar, kimia dan perusahaan barang konsumsi yang telah diaudit tahun 2004 sampai 2008 melalui pojok BEI Universitas Tarumanagara dan situs [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id).

## HASIL PENELITIAN

Hasil pengujian validitas menunjukkan semua butir pertanyaan penerapan prinsip etika profesi setelah dikeluarkannya butir pertanyaan ke-8 adalah valid. Hal ini dikarenakan jumlah  $r$ -hitung lebih besar dari  $r$ -tabel. Hasil uji validitas terhadap pertanyaan mengenai *audit fee* menunjukkan hasil yang valid. Keseluruhan hasil  $r$ -hitung lebih besar dari  $r$ -tabel. Hasil uji validitas pada pertanyaan *non audit services* menunjukkan bahwa seluruh pertanyaan dapat digunakan sebagai alat ukur. Nilai  $r$ -hitung lebih besar daripada  $r$ -tabel, maka memenuhi syarat validitas.

Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini dilakukan dengan teknik *Cronbach's Alpha*. Nilai *Cronbach's Alpha* dikatakan reliabel apabila besarnya lebih besar dari 0,600. Uji reliabilitas hanya dilakukan untuk butir pertanyaan yang telah dinyatakan valid. Dalam penelitian ini butir pertanyaan 8 dalam instrumen tidak valid sehingga butir 8 tersebut tidak disertakan dalam uji reliabilitas. Hasil pengujian reliabilitas menunjukkan bahwa seluruh konstruk pertanyaan reliabel. Konstruk pertanyaan mengenai prinsip etika profesi memiliki tingkat reliabilitas 0,938 yang lebih besar dari 0,8. Hal ini menandakan bahwa pertanyaan pada dimensi prinsip etika profesi sangat reliabel. Sehingga dapat disimpulkan bahwa responden memiliki kestabilan dan konsistensi dalam menjawab pertanyaan mengenai prinsip etika profesi. Uji reliabilitas pada pertanyaan berdimensi *audit fee* juga menunjukkan hasil yang sangat reliabel. Hasil uji menyatakan dimensi *audit fee* memiliki tingkat reliabel pada 0,938 yaitu lebih besar daripada 0,8. Pada pertanyaan berdimensi *audit fee*, responden juga menjawab dengan konsisten dan stabil. Terakhir, uji reliabilitas pada *non audit services* menunjukkan hasil yang sangat reliabel pula. Nilai reliabel konstruk pertanyaan *non audit services* menunjukkan nilai lebih dari 0,8 yaitu sebesar 0,946.

Hipotesis dalam penelitian ini akan diuji dengan menggunakan analisis regresi linear berganda dengan tingkat signifikansi sebesar 5% ( $\alpha=0,05$ ). Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh independensi auditor pada KAP *Big four* yang diprosikan oleh penerapan prinsip etika profesional, imbalan atau *fee* atas jasa audit serta *non audit services* yang diberikan auditor terhadap praktik manajemen laba pada perusahaan klien

(*auditee*) yang diproksikan (dicerminkan) oleh *absolute discretionary accruals*.

Pengujian terhadap hipotesis ini dilakukan dengan meregresikan model regresi linier berganda berikut :

$$\text{ABSDA}_{it} = a_0 + b_1 \text{PRINS}_{it} + b_2 \text{FEE}_{it} + b_3 \text{NONAUD}_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan:

ABSDA<sub>it</sub>: *Absolute discretionary accruals* perusahaan I pada periode t

PRINS<sub>it</sub>: Penerapan prinsip etika profesi pada *KAP Big 4*

FEE<sub>it</sub>: Imbalan atas jasa audit yang diberikan kepada *KAP Big 4*

NONAUD<sub>it</sub>: Jasa *non audit* yang diberikan oleh *KAP Big 4*

ε<sub>it</sub>: Standar *error* perusahaan I pada periode t

a<sub>0</sub>: konstanta

b<sub>1</sub>-b<sub>3</sub>: koefisien regresi

**Tabel 2 Hasil Uji t**

Variabel	B	Sig.	Tolerance	VIF
Konstanta	1,424	0,005		
PRINS	-0,317	0,003	0,960	1,042
FEE	-0,078	0,310	0,547	1,827
NONAUD	-0,170	0,019	0,557	1,795
R <sup>2</sup> 0,471, Adj R <sup>2</sup> 0,193, F-value 7,711 Sig 0,000				

Pada analisis regresi didapat signifikansi nilai F sebesar 0,000, lebih kecil dari 0,05, sehingga model baik dan variabel independen dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi (adj R<sup>2</sup>) adalah 0,193, artinya 19,3% variasi variabel dependen manajemen laba dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen yaitu prinsip etika profesi, *audit fee* dan *non audit services* yang diberikan kepada klien sedangkan sisanya 80,7% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak dimasukkan dalam model.

Hasil uji t diuraikan berikut ini: variabel prinsip etika profesi memiliki signifikansi sebesar 0,003 lebih kecil dari 0,05. Oleh karenanya, hipotesis alternatif yang pertama (H<sub>1</sub>) yang menyatakan bahwa variabel PRINS berpengaruh terhadap manajemen laba diterima. Penerapan prinsip etika profesi pada auditor yang bekerja di *KAP Big four* terbukti memiliki pengaruh terhadap praktik manajemen laba pada perusahaan klien dan arah pengaruhnya adalah negatif. Artinya, semakin ketat penerapan prinsip etika profesi dalam *KAP Big four*, maka semakin kecil kemungkinan praktik

manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan yang menjadi klien dari KAP *Big four*. Hal ini dikarenakan tingginya penerapan prinsip etika profesi yang menyangkut independensi auditor pada KAP *Big four* dalam melaksanakan audit.

Variabel FEE memiliki signifikansi sebesar 0,310 lebih besar dari 0,05. Oleh karena itu, hipotesis alternatif yang kedua ( $H_2$ ) yang menyatakan bahwa variabel FEE berpengaruh terhadap manajemen laba gagal diterima. Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Nani dan Sulardi (2005) yang menemukan bahwa *audit fee* tidak berpengaruh terhadap independensi auditor dalam membatasi praktik manajemen laba pada perusahaan klien yang diauditnya, namun tidak konsisten dengan penelitian Meutia (2004). Imbalan atau *audit fee* tidak terbukti memiliki pengaruh terhadap praktik manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan klien. Hal ini menunjukkan bahwa independensi auditor pada KAP *Big four* sangat tinggi, imbalan atau *audit fee* tidak akan mempengaruhi auditor dalam membatasi praktik manajemen laba yang terjadi dalam perusahaan klien.

Variabel NONAUD memiliki signifikansi sebesar 0,019 lebih kecil dari 0,05. Oleh karenanya, hipotesis alternatif yang ketiga ( $H_3$ ) yang menyatakan bahwa variabel NONAUD berpengaruh terhadap praktik manajemen laba diterima. Hasil ini konsisten dengan penelitian Meutia (2004) yang menemukan ada pengaruh pemberian *non audit services* oleh auditor terhadap praktik manajemen laba pada perusahaan *auditee* namun tidak konsisten dengan hasil penelitian Nani dan Sulardi (2005). *Non audit services* memiliki pengaruh terhadap praktik manajemen laba, dengan arah negatif. Artinya, semakin tinggi *non audit services* yang diberikan oleh auditor pada KAP *Big four*, semakin kecil kemungkinan praktik manajemen laba pada perusahaan klien.

## PENUTUP

Berdasarkan hasil penelitian di atas dapat dibuat kesimpulan bahwa (1) penerapan prinsip etika profesi pada auditor yang bekerja di KAP *Big four* terbukti memiliki pengaruh terhadap praktik manajemen laba; (2) Independensi auditor pada KAP *big four* sangat tinggi, imbalan atau *audit fee* tidak akan mempengaruhi auditor dalam membatasi praktik manajemen laba; (3) Semakin tinggi *non audit services* yang diberikan oleh auditor pada KAP *big four*, semakin kecil kemungkinan praktik manajemen laba.

Penelitian ini masih memiliki sejumlah keterbatasan, yang secara tidak langsung akan mempengaruhi hasil penelitian. Adapun keterbatasan tersebut adalah pengukuran independensi auditor pada KAP *Big 4* hanya menggunakan 3 variabel yakni penerapan prinsip etika profesi, imbalan atau *audit fee*, dan *non audit services* yang belum dapat secara maksimal digunakan untuk mengukur independensi dari auditor pada KAP *Big 4*. Selain itu, jumlah responden yang digunakan untuk tiap KAP *Big 4* hanya 25 responden yang juga belum dapat secara maksimal menjadi tolak ukur dari independensi dari auditor pada KAP *Big 4*. Penelitian ini juga hanya menggunakan 2 jenis industri yakni industri bahan dasar, kimia dan industri barang konsumsi sehingga hasil yang diperoleh hanya spesifik berlaku untuk kedua industri tersebut dan tidak dapat digeneralisasi kepada industri lainnya, dan yang terakhir periode penelitian ini hanya mencakup 5 tahun pengamatan, yaitu 2004, 2005, 2006, 2007, 2008. Lamanya periode pengamatan ini, juga akan mempengaruhi besaran manajemen laba.

Berdasarkan hasil penelitian dan pengaruh keterbatasan yang ada, ada beberapa saran dan rekomendasi yang sekiranya mungkin dapat dilakukan pada penelitian selanjutnya agar hasil penelitian yang diperoleh bisa lebih akurat. Saran-saran tersebut antara lain : 1). Penelitian selanjutnya dapat mengembangkan jumlah variabel yang digunakan untuk mengukur independensi auditor pada KAP *Big 4*, misalnya dengan menambahkan variabel lamanya tahun penugasan, persaingan antar KAP, kualitas auditor. 2). Jumlah responden yang digunakan dalam penelitian juga harus ditambah, agar lebih dapat digunakan untuk mengukur tingkat independensi auditor. 3). Sebaiknya penelitian selanjutnya mengambil sampel dari keseluruhan industri yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia agar hasil penelitian dapat mengeneralisasi pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat. 4). Periode pengamatan sebaiknya diperpanjang agar dapat diperoleh hasil yang lebih akurat.

#### **REFERENSI:**

- Agoes, Sukrisno dan Arifin H.R Wirakusumah. (2003). *Tanya Jawab Praktik Auditing*. Jakarta : Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- \_\_\_\_\_. (2006). *Pemeriksaan Akuntan (Auditing)*. Jakarta : Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Alim, M.Nizarul, Trisni Hapsari dan Purwanti. (2007). Pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. *Symposium Nasional Akuntansi X Makassar*. hal. 4.

- Amani, N. dan Sulardi. (2005). Persepsi akuntan pendidik dan praktisi terhadap independensi penampilan akuntan publik dan advertensi jasa kantor akuntan publik. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. 5. (2).hal 137-148.
- Arrens, Alvin. A., et.al. (2008). *Auditing and assurance service an integrated approach*. 12<sup>th</sup> edition. New Jersey : Pearson Education. Inc.
- Christiawan, Y. J. (2002). Kompetensi dan independensi akuntan publik. Refleksi hasil penelitian empiris: Journal Directory. *Kumpulan Jurnal Akuntansi dan Keuangan Unika Petra*. Vol 4 / No 2. hal. 79-92.
- Gumanti, Tatang Ari. (2000). Earnings management : Suatu Telaah Pustaka. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. (2). hal. 104-115.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2001). *Standar Profesi Akuntan Indonesia*. Jakarta : Salemba Empat.
- Midiastuty, P.P. dan M. Machfoedz. (2003). Analisis hubungan mekanisme corporate governance dan indikasi manajemen laba. *Simposium Nasional Akuntansi IV*. hal. 176-199.
- Meutia, Inten (2004). Pengaruh independensi auditor terhadap manajemen laba untuk KAP *big five* dan *non big five*. *Jurnal Riset Akuntansi*. 3 (September), (7). hal.351-366.
- Novianti, P. dan Kusuma. I.W. (2001). Analisa faktor-faktor yang mempengaruhi sikap independensi akuntan publik dalam praktik *auditing* di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. 5. (1). hal. 61-85.
- Nugroho, Bhuono Agung. (2005). *Strategi jitu memilih metode statistik penelitian dengan SPSS*. Yogyakarta : Andi.
- Priyatno, Duwi. (2009). *5 jam belajar olah data dengan SPSS 17*. Yogyakarta : Andi Yogyakarta.
- Rahmawati dan Zaki Baridwan. (2006). Pengaruh asimetri informasi, regulasi perbankan, dan ukuran perusahaan pada manajemen laba dengan model akrual khusus perbankan. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. 6. (2). Hal. 139-150.
- \_\_\_\_\_. (2007). Proporsi kepemilikan manajer dan determinan-determinan yang berhubungan dengan akrual kelolaan. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*. 7. (2). hal. 179-188.
- Santoso, Singgih. (2006). *Menguasai statistik di era informasi dengan SPSS 14*. Cetakan 2. Jakarta : PT. Elex Media Komputindo.
- Scott, Wiliam R. (2006). *Financial accounting theory*. 4<sup>th</sup> edition. Toronto : Pearson Education Canada, Inc.
- Sudarmanto, R. Gunawan. (2005). *Analisis regresi linear ganda dengan SPSS*. Edisi pertama. Yogyakarta : Graha Ilmu.
- Suharli, Michell. (2005). Earnings management : Konsep, penelitian, dan implikasi terhadap praktek akuntansi. *Balance*. (2). hal. 40-58.
- Wedari, Linda Kusumaning. (2004). Analisis pengaruh proporsi dewan komisaris dan keberadaan komite audit terhadap aktivitas manajemen laba. *Simposium Nasional Akuntansi VII*. hal. 963-978.
- Wild, John J., K. R. Subramanyam, dan Robert. F. Halsey. (2007). *Financial statement analysis*. 9<sup>th</sup> edition. New York : The Mc Graw-Hill Companies, Inc.
- Wooten, C.T.(2003). Reseach about audit quality. *The CPA Journal*. (January). (73). hal 48-51.