

KETERKAITAN FAKTOR-FAKTOR ORGANISASIONAL, INDIVIDUAL, KONFLIK PERAN, PERILAKU ETIS DAN KEPUASAN KERJA AKUNTAN MANAJEMEN

Muhammad Fakhri Husein

Dosen Akuntansi Jurusan Keuangan Islam Fakultas UIN Sunan Kalijaga Yogyakarta

ABSTRACTS

This research develops a model for the linkage of organizational factors (role model, understanding code of ethics, and organizational commitment), individual factor (moral principle) to role conflict, ethical behavior, and their consequences to job satisfaction of management accountants in Indonesia. Using purposive sampling, this research is supported by 119 respondents. The response rate is 23,8%.

To get a comprehensive view on antecedents of ethical behavior and role conflicts and their consequences to job satisfaction, this research is supported by management accountant respondents. Measurement of model is performed in analysis in Structural Equation Modeling by Analysis of Moment Structure (AMOS). Some indicators of goodness of fit model are still unsatisfactory, but this research confirms some hypotheses of the previous researches. Understanding Code of Ethics, organizational commitment and role model influence significantly ethical behavior of management accountants. Meanwhile, moral principle does not influence significantly ethical behavior of management accountants.

Role conflict is not influenced significantly by understanding code of ethics and moral principle, but it is influenced significantly by organizational commitment and role model. Management Accountant job satisfaction is influenced significantly by ethical behavior but role conflict doesn't influence significantly management accountant job satisfaction.

Keywords: Organizational Factors, role model, code of ethics, organizational commitment, individual factors, moral principle, role conflict, ethics behavior, job satisfaction, management accountant

PENGANTAR

Latar Belakang

Banyak masalah yang terjadi pada berbagai kasus bisnis yang ada saat ini melibatkan profesi akuntan. Sorotan yang diberikan kepada profesi ini disebabkan oleh berbagai faktor di antaranya praktik-praktik profesi yang mengabaikan standar akuntansi bahkan etika. Perilaku tidak etis merupakan isu yang relevan bagi profesi akuntan saat ini.

Di Indonesia, isu mengenai etika akuntan berkembang seiring dengan terjadinya beberapa pelanggaran etika, baik yang dilakukan oleh akuntan publik, akuntan intern, maupun akuntan pemerintah. Beberapa pelanggaran yang terjadi yaitu publikasi (penawaran jasa tanpa permintaan, iklan surat kabar, pengedaran buletin KAP), pelanggaran obyektivitas (mengecilkan penghasilan, memperbesar biaya suatu laporan keuangan), isu pengawasan intern *holding* mempunyai KAP yang memeriksa perusahaan anak *holding* tersebut, pelanggaran hubungan rekan profesi, isu menerima klien yang ditolak KAP lain dan perang tarif.

Masalah etika bagi perusahaan juga sangat menentukan karena dalam jangka panjang apabila perusahaan tidak *concern* dengan perilaku etis dalam bisnis maka kelangsungan usahanya akan terganggu. Hal ini terjadi akibat manajemen dan karyawan yang cenderung mencari keuntungan sehingga terjadi penyimpangan norma-norma etis. Dalam jangka pendek, mungkin akan meningkatkan keuntungan perusahaan tetapi untuk jangka panjang, akan merugikan perusahaan itu sendiri karena hilangnya kepercayaan pelanggan atau konsumen terhadap perusahaan tersebut.

Di samping adanya masalah dari dalam profesi akuntan, tantangan yang tidak kalah pentingnya adalah makin maraknya akuntan asing yang berpraktik di beberapa kota besar di Indonesia. Kesiapan yang menyangkut profesionalisme profesi mutlak diperlukan. Profesionalisme suatu profesi mensyaratkan tiga hal utama yang harus dipunyai oleh setiap anggota profesi tersebut, yaitu berkeahlian, berpengetahuan, dan berkarakter (Machfoedz 1997).

Akuntan mempunyai kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi di mana mereka bernaung, profesi mereka, masyarakat dan diri mereka sendiri. Akuntan mempunyai tanggungjawab menjadi kompeten dan untuk menjaga integritas dan obyektivitas mereka. Analisis terhadap sikap etis dalam profesi akuntan menunjukkan bahwa akuntan mempunyai kesempatan untuk melakukan tindakan tidak etis dalam profesi mereka (Finn *et al.* dalam Fatt, 1995). Dalam menjalankan tugas sebagai auditor, seorang akuntan sering dihadapkan pada berbagai macam dilema, baik menyangkut etika maupun sikap profesional dan independensinya (Leung 1998). Kesadaran etika dan sikap profesional memegang peran yang sangat besar bagi seorang akuntan (Louwers *et al.*, 1997). *Personal value* seorang akuntan tercermin dari keputusan etika yang dibuatnya sedangkan komitmen terhadap profesi tercermin dari pengembangan nilai-nilai profesional pada setiap keputusan yang dilakukannya (Jeffrey dan Weatherholt, 1996).

Menurut Kinicki dan Kreitner (2001) dan Hunt dan Vitell (1986), perilaku etis dan tidak etis adalah produk dari kombinasi yang rumit dari berbagai pengaruh. Individu mempunyai kombinasi unik dari karakteristik personalitas, nilai-nilai, prinsip-prinsip moral, pengalaman pribadi dengan penghargaan dan hukuman, sejarah hukuman

kesalahan yang dilakukan (*history of reinforcement*), dan *gender*. Ada tiga sumber utama pengaruh atas harapan peran etis seseorang. Pertama adalah pengaruh budaya individu tersebut. Pengaruh budaya termasuk latar belakang keluarga, pendidikan, agama, media/hiburan. Kedua adalah pengaruh organisasi. Pengaruh organisasi dapat dalam bentuk kode etik, budaya organisasi, model peran (panutan), tekanan yang dirasakan untuk mencapai hasil, dan sistem penghargaan dan hukuman. Ketiga adalah pengaruh politik, hukum dan ekonomi. Beberapa bukti empiris sebelumnya telah menguji sebagian model di atas, seperti Bernardi *et al.* (1997), Eynon *et al.* (1997), Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994), Weeks *et al.* (1999), Cohen *et al.* (1998), Jones dan Hildebeitel (1995).

Di samping model pengaruh etis di atas, penelitian-penelitian lain juga mengaitkan faktor organisasional dan individual terhadap stres peran. Weick (dalam Rebele & Michaels 1990) menyatakan bahwa masalah stres merupakan faktor penting dari praktik akuntansi. Libby (dalam Rebele & Michaels, 1990) juga menyatakan bahwa konsep tentang stres menyediakan struktur dalam menganalisis berbagai masalah di bidang akuntansi. Beberapa studi empiris sebelumnya menunjukkan adanya keterkaitan antara faktor-faktor organisasional dan individual terhadap konflik peran. Contohnya adalah studi yang dilakukan oleh Behrman dan Perrault; Fry *et al.* (dalam Rebele dan Michaels, 1990), Sims dan Brinkman (2000), Koh dan Boo (2001), Yetmar dan Eastman (2000), Yetmar, Cooper dan Franks (1999), Kantor dan Weisberg (2002).

Masalah berperilaku etis dan konflik peran juga berhubungan dengan kepuasan kerja. Jika seseorang berperilaku etis, maka kepuasan kerjanya tinggi. Sedangkan jika konflik perannya rendah, maka kepuasan kerjanya tinggi. Studi yang dilakukan Koh dan Boo (2001), Yetmar dan Eastman (2000) membuktikan hal tersebut.

Dari beberapa studi di atas, penelitian ini mengaitkan faktor-faktor organisasional, faktor individual, perilaku etis, konflik peran, dan kepuasan kerja. Penelitian ini menjadi menarik ketika masih sedikit yang membahas keterkaitan faktor-faktor di atas. Di Indonesia, penelitian tentang etika masih berfokus pada persepsi akuntan terhadap etika bisnis dan masih sedikit yang menguji faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku etis akuntan, konflik peran dan hubungannya dengan kepuasan kerja. Beberapa penelitian yang menguji perilaku etis ini di antaranya adalah Ludigdo (1998), Harnovinsyah (2001), Fauzi (2001), Gani (2000), Winarna (2001), Suartana (2000), dan Adib (2001).

Rumusan Masalah

Perilaku etis akuntan sangat kompleks dan dipengaruhi oleh berbagai faktor seperti prinsip moral, komitmen organisasional, pemahaman kode etik dan berhubungan dengan konflik peran dan kepuasan kerja kompleks. Mengingat pentingnya mengetahui pola hubungan dan tingkat pengaruh faktor-faktor organisasional dan

individual terhadap perilaku etis akuntan, konflik peran dan kepuasan kerja di Indonesia, maka penelitian ini mengembangkan suatu model yang menghubungkan antara faktor-faktor organisasional (pemahaman kode etik, model peran, komitmen organisasional) dan faktor individual (prinsip moral), konflik peran, perilaku etis dan kepuasan kerja. Mengintegrasikan berbagai faktor penyebab perilaku etis, konflik peran, kepuasan kerja akan membantu kita memahami masalah perilaku etis akuntan khususnya akuntan manajemen dengan lebih baik dan makin memudahkan para pengambil keputusan untuk mengelola sumber daya akuntan manajemennya.

Tujuan dan Manfaat Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah menguji pengaruh faktor-faktor anteseden, yakni organisasional dan individual, terhadap konflik peran, perilaku etis akuntan manajemen serta konsekuensi konflik peran dan perilaku etis terhadap kepuasan kerja akuntan manajemen. Diharapkan penelitian ini memberi manfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan dengan etika, konflik peran dan kepuasan kerja akuntan manajemen terutama dunia akademis, perusahaan-perusahaan, dan profesi akuntan.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Tinjauan Pustaka

Analisis terhadap sikap etis dalam profesi menunjukkan bahwa akuntan merasa memiliki kesempatan untuk melakukan tindakan tidak etis akibat adanya tekanan dari perusahaan sebagai kliennya (Mintz, 1995). Studi tentang etika merupakan hal penting dalam rangka pengembangan dan peningkatan peran profesi akuntan, terutama bila dikaitkan dengan rawannya profesi ini terhadap perilaku tidak etis dalam bisnis. Dalam hal ini, masyarakat penerima jasa profesi tidak memiliki pengetahuan dan waktu yang memadai guna melakukan penilaian terhadap mutu layanan profesi yang diberikan oleh para profesional. Untuk itulah diperlukan pemahaman yang baik tentang penyebab perilaku etis. Pemahaman yang baik tentang anteseden perilaku etis dan konsekuensinya terhadap kepuasan kerja akan memudahkan bagi organisasi bisnis untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusianya, dalam hal ini akuntan manajemen. Penelitian yang dilakukan secara parsial oleh Ziegenfuss dan Singhapakdi 1994, Jones dan Hildebeitel 1995, Weeks et al. 1999, Yetmar, Cooper dan Franks 1999, Yetmar dan Eastman 2000, Koh dan Boo 2001, Oz 2001 mengonfirmasi berbagai anteseden perilaku etis.

Masalah peran akuntan juga telah banyak dibahas. Peran yang dimaksudkan di sini adalah satu set perilaku dimana orang atau kelompok harapkan dari orang lain. Ada bermacam masalah peran dalam dinamika suatu kelompok (Kinicki dan Kreitner 2001) yakni kelebihan peran (*role overload*), konflik peran (*role conflict*),

ambiguitas peran (*role ambiguity*). Kinicki dan Kreitner selanjutnya menyatakan bahwa konflik peran yang dialami oleh seseorang bisa jadi disebabkan oleh nilai-nilai internal (prinsip moral), etika, standar pribadi yang berbenturan dengan harapan orang lain, dan masalah kepemimpinan. Penelitian yang dilakukan oleh Rebele dan Michaels 1990, Mathieu dan Zajac 1990, Jones dan Hildebeitel 1995, Yetmar, Cooper dan Franks 1999, Yetmar dan Eastman 2000, Koh dan Boo 2001 telah menguji beberapa antecedens dari konflik peran dan konsekuensinya terhadap perilaku etis.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pemahaman Kode Etik

Ward *et al.* (1993) berpendapat bahwa pengertian umum mengenai etika dari sisi benar-salah, baik-buruk adalah terlalu sederhana. Etika seharusnya meliputi proses penentuan yang kompleks mengenai apa yang harus dilakukan seseorang dalam situasi yang ada (*given situation*); keseimbangan dari pertimbangan sisi dalam dan sisi luar yang disifati oleh masing-masing kombinasi pengalaman dan pembelajaran yang unik dari tiap individu. Perilaku etis merupakan produk dari *reasoning* manusia yang melibatkan pengetahuan dan praktik.

Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) menghipotesiskan bahwa pemahaman kode etik profesi (*Institute of Internal Auditor*) berhubungan positif dengan persepsi perilaku etis auditor intern. Dari penelitian yang dilakukan, disimpulkan bahwa pemahaman kode etik profesi sangat mempengaruhi persepsi etis anggotanya. Ini berarti bahwa jika akuntan manajemen makin paham dengan kode etik profesinya maka perilakunya makin etis. Dengan demikian, hipotesis alternatif yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H1: Pemahaman kode etik mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen

Pemahaman kode etik juga berhubungan dengan konflik peran. Jika seorang akuntan memahami kode etik dengan baik, maka diduga ia dapat menghilangkan atau menghindari konflik peran yang dapat berpengaruh pada profesionalitasnya. Beberapa penelitian sebelumnya mencoba mengeksplorasi konflik peran yang dialami oleh akuntan dan profesi lainnya. Yetmar, Cooper dan Franks (1999) menemukan bahwa faktor kode etik merupakan salah satu faktor yang dapat membantu akuntan dalam mengatasi dilema atau konflik peran yang dialaminya. Dengan demikian, hipotesis alternatif yang diajukan adalah:

H2: Pemahaman kode etik mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen

Komitmen Organisasional

Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday dalam Darlis 2000). Komitmen organisasional bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi. Di bidang etika, Oz (2001) meneliti tentang hubungan komitmen organisasional dan perilaku etis di lingkungan profesional sistem informasi dan dibandingkan dengan profesional lainnya. Yetmar dan Eastman (2000) menguji faktor konflik peran, ambiguitas peran, kepuasan kerja, komitmen profesional dan orientasi etika. Karena diduga perilaku etis dipengaruhi oleh faktor komitmen organisasi, maka hipotesis ketiga yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H3: Komitmen organisasional mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen

Komitmen organisasional juga berhubungan dengan konflik peran. Jika seorang individu memiliki komitmen organisasional yang jelas, maka ia akan mengabdikan hidupnya untuk organisasi. Ia juga akan memposisikan perannya secara jelas. Jika komitmen organisasionalnya lemah, maka diduga konflik peran akan terjadi. Grover (dalam Grover & Hui 1994) menguji konflik yang dialami oleh perawat yang harus memenuhi keinginan organisasi rumah sakitnya di satu pihak dan profesi perawat di lain pihak. Studinya menemukan bahwa perawat lebih suka berbohong ketika berhadapan dengan dua kepentingan tersebut (profesi dan tempatnya bekerja). Mathieu dan Zajac (1990) menelaah dan melakukan meta analisis untuk mengetahui penyebab, hubungan, dan konsekuensi dari komitmen organisasionalnya. Salah satu hasilnya menunjukkan bahwa komitmen organisasional berhubungan dengan konflik peran. Dengan demikian, hipotesis keempat yang diajukan adalah:

H4: Komitmen organisasional mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen

Prinsip Moral

Forsyth (dalam Yetmar dan Eastman, 2000) menyarankan bahwa perbedaan individual dalam pendekatan terhadap pertimbangan moral didasarkan pada dua faktor prinsip moral yakni idealisme dan relativisme. Idealisme adalah tingkat di mana individu berkaitan dengan kesejahteraan bagi yang lain. Individu yang memiliki idealis tinggi merasa mengganggu orang lain selalu dapat dihindarkan. Seorang yang idealis tidak akan memilih perilaku negatif yang dapat mengganggu orang lain. Hal yang sebaliknya terjadi jika memiliki idealis rendah.

Sebaliknya, relativisme adalah penolakan aturan moral yang absolut dalam memandu perilaku. Individu yang relativismenya tinggi mengadopsi falsafah moral pribadi yang didasarkan pada skeptis. Mereka umumnya merasa bahwa tindakan moral tergantung pada sifat situasi dan individu yang terlibat. Ketika menilai sesuatu, mereka menekankan aspek keadaan daripada prinsip etika yang dilanggar. Orang yang memiliki relativisme rendah berargumen bahwa moralitas memerlukan tindakan yang konsisten dengan prinsip moral, norma, atau hukum. Konsep idealisme dan relativisme bukanlah hal yang berlawanan. Seorang yang relativis dapat juga sekaligus memiliki idealisme yang tinggi atau rendah. Prinsip moral (dalam penelitian lain menyebutkan orientasi etika) yang diyakini individu terbukti berpengaruh pada perilaku etis. Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994), Yetmar dan Eastman (2000) melakukan penelitian dengan setting kasus yang berbeda. Ziegenfuss dan Singhapakdi menguji dua bentuk dari prinsip moral yakni idealisme dan relativisme. Idealisme dan relativisme tidak berpengaruh pada perilaku etis. Penelitian Yetmar dan Eastman menyimpulkan bahwa relativisme berhubungan negatif dengan perilaku etis. Kedua peneliti menggunakan dua bentuk prinsip moral yang berasal dari Forsyth. Walaupun hasil penelitian ini satu sama lain bertolak belakang, namun penelitian ini menduga bahwa prinsip moral berpengaruh pada perilaku etis akuntan sehingga hipotesis penelitiannya adalah:

H5: Prinsip moral mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen

Prinsip moral juga merupakan penyebab dari konflik peran seseorang. Jika prinsip moral yang ia yakini berbeda dengan apa yang dilakukan maka konflik peran yang dirasakan makin tinggi. Studi yang dilakukan oleh Yetmar, Cooper dan Frank (1999) menguji faktor-faktor yang dapat membantu dan menghambat akuntan pajak ketika menghadapi konflik peran. Salah satu hasilnya adalah prinsip moral dapat membantu mengatasi konflik peran atau dilema yang dihadapi oleh akuntan pajak. Walaupun hasil studi yang dilakukan Yetmar, Cooper dan Frank ini belum menggambarkan seberapa besar pengaruh prinsip moral terhadap konflik peran, namun penelitian tersebut dapat menjadi dasar dalam menilai hubungan antara konflik peran dan prinsip moral. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H6: Prinsip moral mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen

Model Peran

Menurut Kinicki dan Kreitner (2001), salah satu faktor organisasi yang berpengaruh pada perilaku etis adalah model peran (*role model*). Schein (dalam Sims dan Brinkmann 2002) menyatakan bahwa pemimpin dalam suatu organisasi mengkomunikasikan prioritas, nilai-nilai, dan keyakinan melalui hal-hal yang secara konsisten berkembang dari apa yang menjadi fokusnya. Jones dan Kavanagh

(dalam Kantor dan Weisberg, 2002) menggunakan penelitian eksperimen untuk menguji pengaruh model peran terhadap perilaku etis dan hasilnya menunjukkan pengaruh yang signifikan. Karena model peran (*role model*) yang etis dan tidak etis ini menjadi salah satu faktor yang diduga berpengaruh pada perilaku etis, hipotesisnya adalah:

H7: Model peran mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen

Ketidajelasan aturan atau standar merupakan penyebab konflik peran di dalam suatu organisasi (Kinicki dan Kreitner, 2001). Ketidajelasan aturan ini salah satunya disebabkan oleh gaya kepemimpinan yang tidak jelas. Sims dan Brinkman (2002) menyatakan bahwa jika pimpinan memberi arahan yang jelas tentang apa yang dilakukan dan yang tidak dilakukan maka konflik peran dalam organisasi akan berkurang. Behrman dan Perrault; Fry *et al.* (dalam Rebele dan Michaels, 1990) menyimpulkan bahwa perilaku pimpinan (*role model*) mempengaruhi konflik peran. Jika pemimpin menunjukkan peran yang jelas ketika ada masalah konflik peran maka bawahan akan memperoleh gambaran apa yang seharusnya dilakukan dan yang tidak dilakukan. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H8: Model peran mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen

Kepuasan Kerja

Kepuasan kerja adalah akibat atau konsekuensi dari perilaku etis. Kepuasan kerja (*job satisfaction*) menurut Kinicki & Kreitner (2001) adalah respon yang sifatnya afektif atau emosional terhadap berbagai segi pekerjaan dan konsep kepuasan kerja bukanlah konsep yang tunggal. Ada lima penyebab dominan kepuasan kerja seseorang (Kinicki & Kreitner) yakni sejauh mana pekerjaan memenuhi kebutuhan individu (*need fulfillment*), harapannya terpenuhi (*met expectation*), pencapaian nilai (*value attainment*) termasuk faktor etis, keadilan (*equity*), komponen disposisional/genetik (*dispositional/genetic components*). Koh dan Boo (2001) menguji keterkaitan antara etika organisasional dan kepuasan kerja dan hasilnya menunjukkan bahwa perilaku etis berpengaruh positif pada kepuasan kerja. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H9: Perilaku etis mempengaruhi secara signifikan kepuasan kerja akuntan manajemen

Beberapa penelitian menguji hubungan stres peran dan kepuasan kerja. Fogarty *et al.* (2000) meneliti anteseden dan konsekuensi *burnout* dalam akuntansi dengan menggunakan model *Role Stress*. Dengan menggunakan sampel akuntan di Amerika Serikat, hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa kondisi *burnout*

memediasi pengaruh konflik peran, ambiguitas peran, dan kelebihan peran terhadap kepuasan kerja, kinerja, dan niat untuk berpindah. Penelitian yang sama juga dilakukan oleh Fisher (2001) dan menyimpulkan bahwa konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan negatif dengan kepuasan kerja dan kinerja auditor. Rebele dan Michaels (1990) menguji anteseden dan konsekuensi dari stres peran yang dialami oleh auditor independen. Hasilnya menunjukkan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan merupakan variabel penting yang berpengaruh pada stres peran dan hasil pekerjaan akuntan. Penelitian Pasewark dan Strawser (1996) menguji faktor-faktor yang menentukan kepuasan kerja dan hasil yang dihubungkan dengan ketidakamanan kerja (*job insecurity*) pada lingkungan akuntansi profesional. Hasilnya menunjukkan bahwa ketidakamanan kerja, kepercayaan organisasional, dan konflik peran berpengaruh pada komitmen organisasional dan kepuasan kerja. Dengan mengacu pada penelitian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H10: Konflik peran mempengaruhi secara signifikan kepuasan kerja akuntan manajemen

METODE PENELITIAN

Sampel dan Metode Pengumpulan Data

Penelitian dilakukan dengan cara survei. Data dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner yang disebar kepada responden. Responden penelitian adalah akuntan manajemen di seluruh Indonesia. Penelitian ini menggunakan *judgment sampling* sedangkan data responden diperoleh dari *Standard Trade & Industry Directory of Indonesia*. Untuk meningkatkan *response rate*, setelah melewati masa kembali kuesioner, maka kuesioner juga dikirim langsung kepada individu-individu di berbagai perusahaan.

Tabel 1
Sampel dan Tingkat Pengembalian

1.	Total kuesioner yang dikirimkan	500
2.	Total kuesioner yang dikembalikan responden (terdiri dari 36 buah sampai batas waktu pengiriman, 41 melalui <i>snowballing</i> dan 42 buah kuesioner yang datang setelah batas waktu pengiriman)	119
3.	Total kuesioner yang tidak mendapat respon	309
4.	Kuesioner yang kembali karena pindah alamat	27
5.	Kuesioner kembali yang lewat waktu pengolahan data	45
6.	Tingkat Pengembalian (119/500)	23,8%

Kuesioner yang disampaikan pada responden disertai dengan surat permohonan dan berisikan penjelasan mengenai petunjuk pengisian. Periode penyebaran kuesioner adalah 7 Maret -15 April 2003. Total kuesioner yang dikirimkan adalah 500

buah. Berhubung setelah batas waktu yang ditentukan tingkat pengembalian masih rendah (36 buah), maka peneliti melakukan pengiriman kuesioner pada responden yang direkomendasikan oleh rekan-rekan peneliti. Dari 500 kuesioner yang disebar, tingkat pengembalian kuesioner dapat dilihat pada tabel 1.

Dari 119 responden yang digunakan untuk analisis data, jabatan responden adalah staf akuntansi sejumlah 71,4%, kepala bagian akuntansi sejumlah 25,2% dan direktur keuangan sejumlah 3,4%. Sedangkan latar belakang pendidikan responden mayoritas (89,9%) berpendidikan S1 akuntansi dan sisanya juga berpendidikan S2. Asal universitas responden 84 responden berasal dari perguruan tinggi swasta dan sisanya 35 orang berasal dari perguruan tinggi negeri. Sedangkan pengalaman kerja responden sebanyak 31,1% kurang dari 3 tahun, 3-5 tahun sebanyak 26,1%, 5-7 tahun sebanyak 15,1%, 7-10 tahun sebanyak 10,1% dan sisanya lebih dari 10 tahun. Dilihat dari aktivitas responden 48,7% bekerja di bidang industri jasa, 23,5% di bidang industri perdagangan, dan 27,7% di bidang industri manufaktur. Distribusi kota responden berada di Jabotabek, Bandung Surabaya, Jogjakarta, Semarang, Solo, Klaten, Palembang, Banjarmasin, Lampung, Magelang, Cilegon, Cirebon, Bali, Medan dan Padang.

Pengujian Non-Response Bias

Tabel 2
Hasil Pengujian T-Test Non Response Bias

Variabel	Awal (N=36) Rata-rata	Akhir (N=83) Rata-rata	t-value	p-value
Pemahaman Kode Etik (PKE)	4,54	4,24	1,196	0,115
Prinsip Moral (PM)	4,04	4,01	0,463	0,983
Komitment Organisasional (KO)	3,42	3,32	1,176	0,126
Model Peran (MP)	3,59	3,68	0,852	0,462
Kepuasan Kerja (KK)	3,51	3,54	1,005	0,265
Konflik Peran (KP)	2,72	2,56	0,911	0,378
Perilaku Etis (PE)	5,46	5,36	0,611	0,846

Pengujian *non-response bias* dilakukan untuk melihat sejauh mana karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang membalas kuesioner dengan responden yang tidak membalas kuesioner (*non-response*) berbeda. Hasil pengujian variabel-variabel tersebut dengan T-test menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan antara dua kelompok yang memberi respon awal dan akhir, sebagaimana tampak pada tabel 2.

Definisi dan Pengukuran Variabel

Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini dipinjam dari instrumen yang dilakukan dalam penelitian-penelitian terdahulu yang telah diuji validitas dan

reliabilitasnya. Kode etik adalah kaidah profesional yang khusus berlaku bagi profesi akuntan melalui konsensus dan berlaku untuk waktu tertentu melalui konsensus dan dinyatakan secara tertulis atau formal (Desriani 1993).

Penelitian ini menggunakan instrumen Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) yang terdiri dari 11 item pertanyaan. Komitmen organisasional diartikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri (Darlis 2000). Penelitian ini menggunakan sembilan item pertanyaan yang telah digunakan Cook dan Wall (1980). Instrumen ini semula dikembangkan oleh Porter *et al.* (Darlis 2000). Namun Cook dan Wall menyederhanakan jumlah pertanyaan, seperti yang digunakan Porter *et al.* (1974) menjadi 9 item pertanyaan.

Model peran adalah perilaku pemimpin dalam suatu organisasi (Sims dan Brinkman 2001). Untuk variabel model peran, penelitian ini menggunakan model perilaku etis dan tidak etis pemimpin yang dikembangkan oleh Sims dan Brinkman. Instrumen model peran ini terdiri dari 9 item pertanyaan perilaku etis adalah tingkah laku yang sesuai dengan aturan-aturan dan prinsip-prinsip moral yang menghasilkan tingkah laku yang terbaik. Perilaku etis juga merupakan tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh individual atau suatu golongan tertentu (Bertens, 1993). Penelitian ini menggunakan *Workplace Behavior Scale* (WBS) yang dikembangkan oleh Jones (dalam Fauzi, 2001) dan terdiri dari 10 item pertanyaan.

Kepuasan kerja adalah sikap seseorang terhadap pekerjaannya (Suartana, 2000). Sikap itu berasal dari persepsi mereka tentang pekerjaannya. Kepuasan kerja berpangkal dari berbagai aspek seperti upah, kesempatan promosi, supervisor dan rekan sekerja. Variabel kepuasan kerja diadopsi dari Puspa dan Riyanto (1998) yang telah dimodifikasi menjadi 3 item pertanyaan. Konflik peran (*role conflict*) adalah orang lain memiliki harapan yang bertentangan atau tidak konsisten (Kinicki & Kreitner, 2001). Penelitian ini menggunakan instrumen Rizzo *et al.* (Gregson *et al.*, 1994) yang terdiri dari 8 item pertanyaan. Semua instrumen menggunakan skala Likert 1-5 (sangat tidak setuju hingga sangat setuju) kecuali untuk item variabel perilaku etis (sangat dapat diterima hingga sangat tidak dapat diterima).

Uji Validitas Dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui kemampuan instrumen untuk mengukur apa yang seharusnya diukur. Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui konsistensi instrumen yang dipakai. Instrumen-instrumen yang digunakan dalam penelitian ini sebagian besar adalah instrumen-instrumen yang telah digunakan dalam penelitian sebelumnya sehingga telah teruji tingkat validitas dan reliabilitasnya. Meskipun demikian, untuk memberi keyakinan bahwa pengukuran yang digunakan adalah

pengukuran yang tepat, maka dalam penelitian ini dilakukan pengujian kembali terhadap validitas dan reliabilitas pengukuran yang digunakan. Hal tersebut perlu dilakukan mengingat adanya perbedaan lingkungan, waktu, dan responden dengan penelitian terdahulu. Hasil uji validitas dengan *analysis factor* dengan *varimax rotation* dan reliabilitas dengan *Cronbach's Alpha* dapat dilihat pada tabel 3.

Tabel 3
Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Factor Loading
1. Pemahaman Kode Etik	0,88	0,58-0,81
2. Prinsip Moral	0,78	0,42-0,85
3. Komitmen Organisasional	0,56	0,45-0,66
4. Model Peran	0,95	0,70-0,88
5. Kepuasan Kerja	0,85	0,59-0,68
6. Konflik Peran	0,83	0,39-0,77
7. Perilaku Etis	0,89	0,58-0,76

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Analisis dilakukan pada 119 jawaban responden yang memenuhi kriteria untuk diolah lebih lanjut. Statistik deskriptif disajikan dalam tabel 4. Berikut ini diuraikan hasil statistik deskriptif tersebut.

Pengukuran Model

Tabel 4
Statistik Deskriptif

Statistik	Pemahaman Kode Etik	Prinsip Moral	Komit-Men Organisasional	Model Peran	Kepuasan Kerja	Konflik Peran	Perilaku Etis
Mean	4,29	3,95	3,95	3,65	3,53	2,57	5,30
Median	4,36	4,00	4,00	3,78	3,67	2,50	5,60
Deviasi Standar	,62	,57	,57	,79	,80	,66	1,12
Kisaran	4	4	4	4	4	4	6
Minimum	1	1	1	1	1	1	1
Maksimum	5	5	5	5	5	5	7

Model yang dianalisis mempunyai *degree of freedom* sebesar 11, berarti positif dan memenuhi salah satu syarat sebagai model yang fit. Chi-Square sebesar 183,870. Nilai *The Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA) adalah 0,365 dan berada diatas nilai yang dipersyaratkan yakni 0,08. Nilai GFI (*Goodness of Fit Index*)

menunjukkan angka 0,648 berarti model ini didukung secara marginal walaupun dibawah nilai yang diharapkan 0,90. Sedangkan nilai AGFI (*Adjusted Goodness of Fit Index*) menunjukkan angka 0,105 jauh dibawah nilai yang dipersyaratkan sebesar 0,90.

Nilai TLI (*Tucker Lewis Index*) adalah -0,343 dan dibawah nilai yang dipersyaratkan sebesar 0,90. Nilai RMR (*Root Mean Square Residual*) nya adalah 0,124 cukup rendah sehingga dapat memenuhi kriteria model yang fit. Nilai NFI (*Normed Fit Index*) adalah 0,310 sehingga berada diatas nilai yang dipersyaratkan. Goodness of Fit model penelitian ini dapat dilihat pada tabel 5.

Tabel 5
Goodness of Fit Model Penelitian

Indikator Goodness of Fit	Tingkat Kesesuaian yang Disarankan	Model Penelitian Ini	Keputusan
DF	Positif	+11	Diterima
GFI	≥ 0,90	0,648	Marginal
AGFI	≥ 0,90	0,105	Ditolak
TLI	≥ 0,90	-0,343	Ditolak
NFI	≥ 0,90	0,310	Ditolak
RMR	<1	0,124	Diterima
RMSEA	< 0,08	0,365	Ditolak

Secara umum, model penelitian ini kurang memuaskan. Hal ini dapat dilihat dari berbagai ukuran indikasi model yang fit. *Degree of Freedom* dan RMR menunjukkan model yang fit, namun ukuran-ukuran lain yakni RMSEA, GFI, AGFI, TLI, dan NFI menunjukkan hasil yang kurang menggembirakan. Untuk itu, peneliti mencoba mengembangkan model-model alternatif yang sekiranya dapat memenuhi kriteria model yang fit. Ada dua model alternatif yang peneliti ajukan. Model yang diajukan dimaksudkan untuk memperoleh model yang sekiranya lebih fit sesuai dengan variabel yang ada dalam penelitian ini. Model alternatif yang pertama ini menghubungkan antara variabel konflik peran dan perilaku etis. Peneliti menduga bahwa konflik peran mempengaruhi perilaku etis. Hal ini telah dibuktikan oleh Yetmar dan Eastman (2000) yang menguji pengaruh konflik peran terhadap perilaku etis. Hasilnya menunjukkan bahwa konflik peran akuntan pajak berpengaruh pada perilaku etisnya. Jika konflik perannya makin tinggi, maka perilaku etisnya makin rendah, begitu pula sebaliknya. Indikator pengukuran modelnya dapat dilihat pada tabel 6.

Model alternatif yang kedua menghubungkan variabel konflik peran dan perilaku etis dan menghilangkan hubungan antara perilaku etis dan kepuasan kerja. Alasan peneliti mengajukan model ini karena adanya dua hasil penelitian yang belum menunjukkan arah yang seragam terhadap pola hubungan perilaku etis dan kepuasan kerja. Yetmar dan Eastman (2000) menyimpulkan bahwa kepuasan kerja mempengaruhi perilaku etis, sedangkan Koh dan Boo (2001) menyimpulkan bahwa

perilaku etis mempengaruhi kepuasan kerja. Indikator pengukuran modelnya dapat dilihat pada tabel 7.

Tabel 6
Goodness of Fit Model Penelitian Alternatif 1

Indikator Goodness of Fit	Tingkat Kesesuaian yang Disarankan	Model Penelitian Ini	Keputusan
DF	Positif	+11	Diterima
GFI	$\geq 0,90$	0,651	Marginal
AGFI	$\geq 0,90$	0,023	Ditolak
TLI	$\geq 0,90$	-0,470	Ditolak
NFI	$\geq 0,90$	0,318	Ditolak
RMR	< 1	0,123	Diterima
RMSEA	$< 0,08$	0,382	Ditolak

Tabel 7
Goodness of Fit Model Penelitian Alternatif 2

Indikator Goodness of Fit	Tingkat Kesesuaian yang Disarankan	Model Penelitian Ini	Keputusan
DF	Positif	+11	Diterima
GFI	$\geq 0,90$	0,622	Marginal
AGFI	$\geq 0,90$	0,039	Ditolak
TLI	$\geq 0,90$	-0,434	Ditolak
NFI	$\geq 0,90$	0,267	Ditolak
RMR	< 1	0,141	Diterima
RMSEA	$< 0,08$	0,377	Ditolak

Dengan melihat hasil fit model alternatif di atas, ternyata model alternatif yang peneliti ajukan tidak lebih baik.

Pengujian Hipotesis

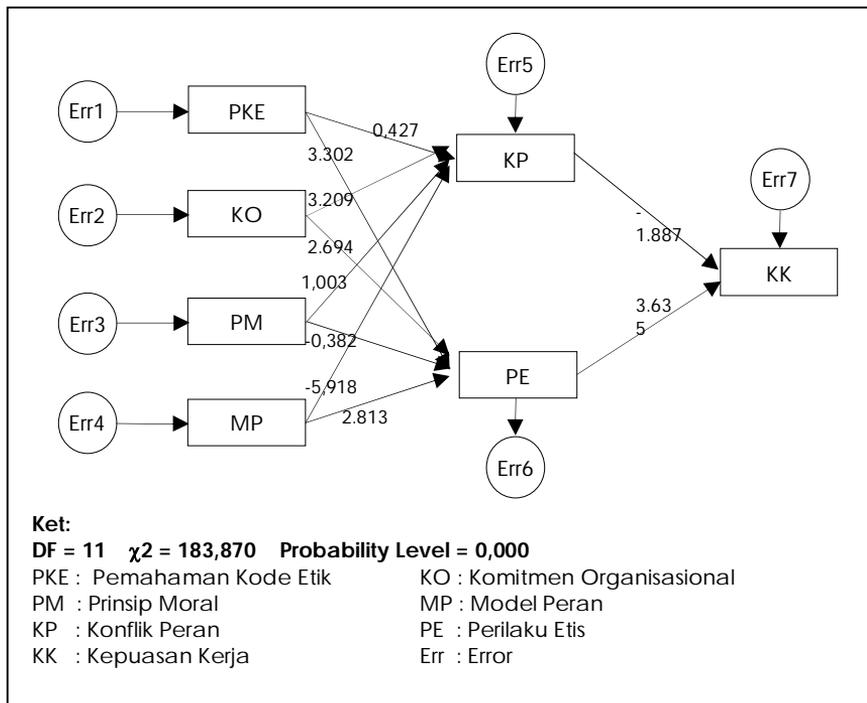
Tabel 8
Regression Weights

NO	HIPOTESIS	CRITICAL RATIO
1.	PEMAHAMAN KODE ETIK → PERILAKU ETIS (H1)	3,302
2.	PEMAHAMAN KODE ETIK → KONFLIK PERAN (H2)	0,427
3.	KOMITMEN ORGANISASIONAL → PERILAKU ETIS (H3)	2,694
4.	KOMITMEN ORGANISASIONAL → KONFLIK PERAN (H4)	3,209
5.	PRINSIP MORAL → PERILAKU ETIS (H5)	-0,382
6.	PRINSIP MORAL → KONFLIK PERAN (H6)	1,003
7.	MODEL PERAN → PERILAKU ETIS (H7)	2,813
8.	MODEL PERAN → KONFLIK PERAN (H8)	-5,918
9.	PERILAKU ETIS → KEPUASAN KERJA (H9)	3,635
10.	KONFLIK PERAN → KEPUASAN KERJA (H10)	-1,887

Model statistik yang digunakan untuk menguji masing-masing hipotesis adalah dengan menggunakan persamaan struktural dari AMOS (*Analysis of Moment Structure*). Indikator yang digunakan adalah nilai C.R. (*Critical Ratio*) pada *Regression Weights* dengan nilai minimum secara absolut 2 pada tingkat signifikansi 0,05. Tabel 8. menyajikan hasil analisis regresi dengan menggunakan AMOS.

Berikut ini diuraikan hasil pengujian dan penjelasan dari setiap hipotesis.

1. Pengujian Hipotesis Pertama



Gambar 1. Model Penelitian dan Critical Ratio

Hipotesis pertama menyatakan bahwa pemahaman kode etik mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen. Nilai *Critical Ratio* pada *regression weights* sebesar 3,302 menunjukkan pengaruh yang signifikan. Ini berarti bahwa pemahaman kode etik akuntan berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku etis akuntan. Dengan demikian hipotesis pertama yang menyatakan bahwa pemahaman kode etik tidak mempengaruhi perilaku etis akuntan manajemen ditolak. Penelitian ini konsisten dengan penelitian Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994). Akuntan akan berperilaku lebih etis jika memiliki pemahaman yang memadai tentang kode etik. Pemahaman yang lebih baik tentang kode etik akan membantu akuntan berperilaku yang lebih baik. Temuan penelitian ini juga berimplikasi pada pentingnya sosialisasi kode etik di kalangan akuntan manajemen.

2. Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua yang diajukan adalah pemahaman kode etik tidak mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen. Nilai *Critical Ratio* dari uji statistik yang dilakukan menunjukkan skor 0,427 sehingga hipotesis 2 tidak didukung. Ini berarti bahwa pemahaman kode etik tidak mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen.

Penelitian ini gagal mengkonfirmasi temuan Yetmar, Cooper dan Franks (1999) bahwa faktor kode etik merupakan salah satu faktor yang dapat membantu akuntan dalam mengatasi dilema atau konflik peran yang dialaminya. Tidak berpengaruhnya faktor pemahaman kode etik terhadap konflik peran ini menurut dugaan peneliti karena boleh jadi ketika akuntan manajemen merasakan konflik peran, maka ia tidak memperhatikan kode etik profesinya. Faktor-faktor selain pemahaman kode etik justru mempengaruhi konflik peran yang dihadapi oleh akuntan manajemen. Padahal seharusnya ketika ia mengalami konflik peran, akuntan manajemen merujuk pada pemahaman kode etiknya untuk menyelesaikan masalah tersebut. Peneliti menduga bahwa sosialisasi kode etik di kalangan akuntan manajemen belum menjadi kebiasaan.

3. Pengujian Hipotesis Ketiga

Hipotesis ketiga yang diajukan dalam penelitian ini adalah komitmen organisasional mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen. Nilai *Critical Ratio* dari hasil pengujiannya adalah 2,69 yang menunjukkan bahwa ada pengaruh secara signifikan komitmen organisasional terhadap perilaku etis akuntan manajemen. Dengan demikian hipotesis ketiga didukung. Penelitian ini berhasil mengkonfirmasi temuan Oz (2001) yang menyatakan ada hubungan antara komitmen organisasional dan perilaku etis. Karena akuntan manajemen adalah anggota atau pegawai organisasi, maka komitmennya terhadap organisasi akan mempengaruhi perilakunya. Makin tinggi komitmennya, maka makin sadar akuntan manajemen tersebut untuk berperilaku secara etis. Hasil penelitian ini menekankan pentingnya menumbuhkembangkan komitmen akuntan manajemen pada organisasi.

Pengujian Hipotesis Keempat

Hipotesis keempat menyatakan bahwa komitmen organisasional mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen. Nilai *Critical Ratio* adalah 3,21. Hasil ini menunjukkan bahwa ada pengaruh secara signifikan komitmen organisasional terhadap konflik peran yang dialami oleh akuntan manajemen. Jika komitmen organisasionalnya lemah maka diduga konflik peran akan terjadi. Koefisien *critical ratio* yang menunjukkan tanda positif berarti makin tinggi komitmen organisasional maka konflik peran akuntan manajemen juga akan tinggi.

Penelitian ini berhasil mengkonfirmasi temuan Grover (dalam Grover & Hui, 1994) bahwa pegawai lebih suka berdusta ketika berhadapan dengan dua kepentingan tersebut (profesi dan tempatnya bekerja). Penelitian ini juga berhasil mengkonfirmasi temuan Mathieu dan Zajac (1990) yang menyatakan bahwa komitmen organisasional berhubungan dengan konflik peran. Komitmen organisasi yang tinggi dapat mengakibatkan setiap individu merasa harus mengabdikan pada kepentingan organisasi. Di samping rasa 'memiliki' terhadap organisasinya, maka ia merasakan bahwa ada komitmen yang harus juga ia miliki yakni komitmen terhadap profesinya. Di sinilah muncul konflik peran antara memilih mengabdikan sepenuhnya ke perusahaan atau juga memperhatikan kepentingan profesi. Dengan kata lain, ia merasa bahwa ketika komitmen organisasinya tinggi ia justru juga merasakan konflik peran yang tinggi sebagai akuntan. Di satu sisi ia harus mendahulukan kepentingan perusahaan, tapi di sisi lain ia harus menjunjung tinggi profesinya sebagai akuntan manajemen. Pada saat penelitian ini dilakukan, belum berkembang sertifikasi akuntan manajemen. Dengan adanya sertifikasi akuntan manajemen diharapkan lebih mempunyai wawasan untuk menjaga nilai-nilai profesionalitasnya.

Pengujian Hipotesis Kelima

Hipotesis kelima dari penelitian ini adalah prinsip moral mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen. Nilai *Critical Ratio* adalah -0,382 sehingga hasilnya adalah prinsip moral mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen. Dengan demikian, hipotesis kelima tidak didukung. Temuan ini sama dengan yang diperoleh Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) dan gagal mendukung temuan Yetmar dan Eastman (2000). Peneliti menduga bahwa prinsip moral tidak mempengaruhi perilaku etis akuntan manajemen karena ia merasa bahwa perilaku etis lebih banyak disebabkan oleh faktor situasional dan individu yang terlibat.

Pengujian Hipotesis Keenam

Hipotesis yang diajukan adalah prinsip moral mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen. Dari hasil pengujian yang dilakukan nilai *Critical Ratio* adalah 1,00. Hasil ini menunjukkan bahwa prinsip moral yang sifatnya idealisme tidak mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen. Dengan demikian, hipotesis keenam tidak didukung. Penelitian ini gagal mengkonfirmasi temuan penelitian Yetmar, Cooper dan Frank (1999) bahwa prinsip moral juga merupakan penyebab dari konflik peran seseorang. Jika prinsip moral yang ia yakini berbeda dengan apa yang dilakukan maka konflik peran yang dirasakan makin tinggi.

Dugaan peneliti, hipotesis keenam yang tidak didukung ini karena akuntan manajemen merasa bahwa prinsip moral yang diyakini bukan penyebab dari situasi

konflik peran yang dialaminya. Prinsip moral yang sifatnya idealis bukan merupakan faktor penyebab dari konflik peran yang dialaminya, tapi mungkin lebih mengarah pada faktor situasional. Faktor situasional dalam konteks penelitian ini adalah keadaan senyatanya yang dihadapi oleh akuntan manajemen.

Pengujian Hipotesis Ketujuh

Hipotesis yang diajukan adalah model peran mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen. Nilai *critical ratio* dari pengujian hipotesisnya adalah 2,81. Ini berarti bahwa model peran mempengaruhi secara signifikan perilaku etis akuntan manajemen. Hasil ini membuktikan bahwa perilaku akuntan manajemen sangat ditentukan seberapa baik pimpinan bisa menjadi panutan bagi pegawai khususnya akuntan. Akuntan akan berperilaku etis jika pimpinan memberi suri tauladan. Pada masyarakat paternalistik seperti di Indonesia, temuan penelitian ini menunjukkan besarnya pengaruh tokoh panutan terhadap perilaku pengikutnya. Penelitian ini berhasil mengkonfirmasi Jones dan Kavanagh (dalam Kantor dan Weisberg, 2002) yang juga menunjukkan bahwa tokoh panutan atau model peran berpengaruh terhadap tindak tanduk atau perilaku pegawai.

Pengujian Hipotesis Kedelapan

Hipotesis kedelapan yang diajukan adalah model peran mempengaruhi secara signifikan konflik peran akuntan manajemen. Pengujian hipotesis yang dilakukan menunjukkan nilai *Critical Ratio* sebesar -5,918. Hasil ini menunjukkan bahwa ada pengaruh secara signifikan model peran terhadap konflik peran. Dengan demikian hipotesisnya didukung. Jika tokoh panutan akuntan manajemen tersebut menjadi lebih baik, maka konflik peran yang dirasakan makin rendah. Tapi sebaliknya jika persepsi atau pandangan akuntan manajemen tersebut terhadap tokoh panutannya kurang, maka konflik peran yang dirasakan oleh akuntan manajemen tersebut akan tinggi. Penelitian ini berhasil mengkonfirmasi tentang pentingnya tokoh panutan (*role model*) dalam organisasi sehingga pegawai dapat tetap meminimalkan konflik peran yang dirasakannya.

Penelitian ini berhasil mengkonfirmasi temuan penelitian sebelumnya (Sims dan Brinkman, 2002) yang menyatakan bahwa jika pimpinan memberi arahan yang jelas tentang apa yang dilakukan dan yang tidak dilakukan maka konflik peran dalam organisasi akan berkurang. Begitu pula temuan penelitian Behrman dan Perrault; Fry *et al.* (dalam Rebele dan Michaels, 1990) yang menyimpulkan bahwa perilaku pimpinan (*role model*) mempengaruhi konflik peran.

Pengujian Hipotesis Kesembilan

Hipotesis kesembilan yang diajukan dalam penelitian ini adalah perilaku etis mempengaruhi secara signifikan kepuasan kerja akuntan manajemen. Nilai *Critical*

Ratio dari pengujian yang dilakukan menunjukkan nilai 3,64. Hal ini berarti bahwa ada pengaruh secara signifikan perilaku etis terhadap kepuasan kerja akuntan manajemen. Hasil ini konsisten dengan temuan Koh dan Boo (2001) yang menguji keterkaitan etika dan kepuasan kerja. Penelitian ini membuktikan bahwa kepuasan kerja dapat muncul karena aspek non keuangan. Penelitian ini menunjukkan bahwa jika akuntan manajemen mampu menjaga perilaku etisnya, maka kepuasan kerjanya semakin tinggi. Dengan demikian kinerja seorang akuntan manajemen dapat didorong tidak hanya melalui insentif yang sifatnya keuangan tapi juga dari lingkungan kerja yang kondusif yang salah satunya ditunjukkan oleh perilaku secara etis.

Pengujian Hipotesis Kesepuluh

Hipotesis yang kesepuluh menyatakan bahwa konflik peran mempengaruhi secara signifikan kepuasan kerja akuntan manajemen. Nilai *Critical Ratio* dari pengujian hipotesisnya adalah -1,89 sehingga hipotesis kesepuluh tidak didukung. Temuan penelitian ini berarti bahwa konflik peran yang dirasakan oleh akuntan manajemen tidak mempengaruhi kepuasan kerjanya. Temuan penelitian ini gagal mengkonfirmasi temuan Fisher (2001), Pasewark dan Strawser (1996). Penyebabnya menurut dugaan peneliti adalah adanya variabel lain yang memediasi hubungan antara konflik peran dan kepuasan kerja akuntan manajemen seperti yang ditemukan oleh Fogarty et al. (2000).

Penyebab lain gagalnya hipotesis yang kesepuluh ini seperti yang diungkapkan oleh Puspa (1998) bahwa konflik peran yang dialami oleh akuntan manajemen merupakan konsekuensi dari jabatannya sebagai akuntan manajemen, dan juga kepuasan kerja yang sifatnya *self-rating* akan menghasilkan subyektivitas yang tinggi sehingga akan lebih baik pengukuran kepuasan kerja ditambah dengan ukuran-ukuran lain yang akan menjamin obyektivitas jawaban responden.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

Simpulan

Penelitian ini mencoba mengembangkan suatu model keterkaitan antara faktor-faktor organisasional (model peran, pemahaman kode etik dan komitmen organisasional) dan faktor-faktor individual yakni prinsip moral dan hubungannya dengan konflik peran, perilaku etis dan kepuasan kerja akuntan manajemen. Penelitian ini menggunakan 119 responden (*response rate* 23,8%) yang diperoleh secara *purposive* untuk kepentingan penelitian ini. Analisis yang dilakukan adalah pengujian model dan uji hipotesis dengan menggunakan software AMOS. Dari model yang diajukan indikator fit dari suatu model memang relatif kurang memuaskan, namun penelitian ini berhasil mengungkapkan faktor-faktor yang mempengaruhi konflik peran dan perilaku etis akuntan manajemen dan kepuasan

kerja. Pemahaman kode etik, komitmen organisasional dan model peran mempengaruhi perilaku etis akuntan manajemen. Sedangkan prinsip moral tidak mempengaruhi perilaku etis akuntan manajemen.

Sedangkan pemahaman kode etik, prinsip moral tidak mempengaruhi secara signifikan konflik peran. Faktor-faktor komitmen organisasional dan model peran yang justru mempengaruhi konflik peran. Sedangkan perilaku etis mempengaruhi kepuasan kerja sedangkan konflik peran tidak mempengaruhi kepuasan kerja akuntan manajemen.

Keterbatasan

Penelitian di bidang keperilakuan merupakan bidang kajian yang menarik. Banyak penelitian yang menemukan, mengonfirmasi temuan sebelumnya satu atau lebih variabel yang saling berhubungan atau mempengaruhi walaupun seringkali juga gagal menemukan, mengonfirmasi temuan sebelumnya suatu variabel. Penelitian ini juga mencoba mengembangkan model yang mengaitkan faktor organisasional, individual, konflik peran, perilaku etis dan kepuasan kerja. Namun seperti banyak penelitian lain, penelitian ini juga mengandung kelemahan-kelemahan yang dapat dijadikan pijakan untuk penelitian berikutnya.

Keterbatasan pertama berkaitan dengan masalah kesulitan yang ada pada penelitian etika. Kantor dan Weisberg (2002) menyatakan bahwa penelitian etika sulit karena masalah penentuan, pengukuran, dan atau prediksi perilaku sesungguhnya dalam kehidupan nyata. Kesulitan lainnya adalah mengamati dan mengukur sikap dan perilaku pegawai setiap hari. Keterbatasan ini tentu saja inheren dengan penelitian di bidang etika. Masalah kelemahan penelitian etika ini perlu disadari agar masyarakat menyadari bahwa masalah etika itu sendiri merupakan masalah yang kompleks sehingga jika penelitian ini hanya berhasil mengonfirmasi beberapa faktor saja, tentu merupakan sumbangan tersendiri bagi khasanah etika bisnis.

Keterbatasan kedua yang ada pada penelitian ini adalah model yang kurang fit. Walaupun telah dicoba dengan beberapa model alternatif tetap menunjukkan indikator yang kurang fit. Penelitian berikutnya dapat mengembangkan model yang lebih fit dengan memperhatikan beberapa variabel lain yang mungkin dapat dimasukkan dalam model. Keterbatasan ketiga adalah penelitian hanya pada profesi akuntan manajemen, kurang generalisasi untuk profesi akuntan secara keseluruhan. Akan lebih baik jika subyek penelitian ini tidak hanya pada akuntan manajemen tapi profesi akuntan secara keseluruhan.

Implikasi

Penelitian ini, terlepas dari keterbatasan yang dimiliki, diharapkan dapat bermanfaat bagi organisasi bisnis sebagai bahan pertimbangan dalam mengelola pegawainya khususnya para akuntan manajemen. Dengan mengetahui faktor-faktor organisasional dan individual, manajemen perusahaan dapat meningkatkan perilaku etis akuntan manajemen menjadi lebih baik. Mengetahui kedua faktor tersebut juga dapat membantu manajemen mengurangi konflik peran yang dirasakan oleh akuntan manajemen. Manajemen perusahaan juga dapat mengetahui cara meningkatkan kinerja akuntan manajemen yang sifatnya non keuangan.

Bagi profesi akuntan secara keseluruhan, penelitian ini dapat bermanfaat sebagai dasar untuk mengembangkan kode etik yang lebih baik. Pengembangan kode etik termasuk sosialisasinya menjadi perlu ketika dikaitkan dengan konflik peran dan perilaku etis akuntan. Penelitian ini juga berimplikasi pada pengembangan model berikutnya karena model penelitian ini belum fit. Beberapa faktor organisasional dan individual lain perlu dieksplorasi lebih lanjut sebagai penyebab perilaku etis dan konflik peran akuntan manajemen. Penelitian berikutnya dapat juga memasukkan variabel *burnout* yang memediasi hubungan antara konflik peran dan kepuasan kerja.

DAFTAR REFERENSI

- Adib, N. 2001. *Perbandingan Sensitivitas Etis antara Mahasiswa Akuntansi Pria dan Mahasiswa Akuntansi Wanita serta Mahasiswa Akuntansi dan Mahasiswa non Akuntansi*. Tesis. Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta.
- Anonim, 2001, Banyak Kantor Akuntan Publik Menyimpang, *Kompas* (30 April)
- Bernardi, R. A., dan D.F. Arnold. SR., 1997. An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff Level, and Firm. *Contemporary Accounting Research* (Vol. 14 No. 4), pp 653-668
- Claypool, G.A., D.F. Fetyko, dan M.A. Pearson. 1990. Reactions to Ethical Dilemmas: A Study Pertaining to Certified Public Accountants. *Journal of Business Ethics* (Vol 9), pp. 699-706
- Cohen, J.R., L. W. Pant, dan D. J. Sharp. 1998. The Effect of Gender and Academic Discipline Diversity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits. *Accounting Horizons* (September), pp. 250-270
- Darlis, E. 2000. *Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*. Tesis. Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta

- Dittenhofer, M., dan J. Sennetti. 1995. Ethics and the Internal Auditor phase II: A Comparison of 1983 and 1994 Surveys. *Managerial Auditing Journal* (Vol. 10 No. 4), pp. 35-43
- Doost, K. 1997. Viewpoint: Code of Ethics or No Code of Ethics-a University Experience. *Managerial Auditing Journal* (Vol. 12 No. 1), pp. 31-34
- Doost, K. 1997. Viewpoint: Ethical Standards or Accounting Standards for Developing Countries: Which One should Come First. *Managerial Auditing Journal* (Vol. 12), pp. 506-508
- Eynon, G., N.T. Hill, dan K.T. Stevens. 1997. Factors that influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession. *Journal of Business Ethics* (Vol. 16), pp. 1297-1309
- Fatt, J.P.T.. 1995. Ethics and the Accountant. *Journal of Business Ethics* (vol 14), pp 997-1004
- Fauzi, A.. 2001. *Pengaruh Perbedaan Faktor-faktor Individual terhadap Perilaku Etis Mahasiswa Akuntansi*. Tesis. Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta.
- Ferdinand, A.. 2002. *Structural Equation Modeling dalam Penelitian Manajemen*. BP UNDIP. Semarang.
- Figar, D.M. 2001. Ethical Foundations of the Contemporary Living Wage Movement. *International Journal of Social Economics*(Vo. 28 No.10), pp. 800-814
- Finn, D.W., Paul Munter dan Thomas E. McCaslin. 1994. Ethical Perceptions of CPAs. *Managerial Auditing Journal* (Vol. 9 No. 1), pp. 23-28
- Fisher, C.M., R. Shirole, dan A.P. Bhupatkar. 2001. Ethical Stances in Indian Management Culture. *Personnel Review* (Vol. 30 No. 6). pp. 694-710
- Fisher, R.T.2001. Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance. *Behavioral Research in Accounting* (Vol 13), pp. 143-170
- Fogarty, T.J., Singh, J., Rhoads, G.K., Moore, R.K. 2000. Antecedents and Consequences of Burnout in Accounting: Beyond the Role Stress Model. *Behavioral Research in Accounting* (Vol 12), pp 31-67
- Gani, V. 2000. *Pengaruh Perbedaan Kantor Akuntan Publik dan Gender terhadap Evaluasi Etikal, Intensi Etikal dan Orientasi Etikal Auditor*. Tesis. Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta.
- Green, S., dan J. Weber. 1997. Influencing Ethical Development: Exposing Students to the AICPA Code of Conduct. *Journal of Business Ethics*(Vol. 16), pp. 777-790
- Gregson, T., Wendell, J, Aono, J. 1994. Role Ambiguity, Role Conflict, and Perceived Environmental Uncertainty: Are the Scales Measuring Separate Constructs for Accountants? *Behavioral Research in Accounting*. (Vol 6), pp. 144-159
- Gregson, T., Wendell, J., dan Aono, J. 1994. Role Ambiguity, Role Conflict, and Perceived Environmental Uncertainty: Are the Scales Measuring Separate Constructs for Accountants?. *Behavioral Research in Accounting* (Vol 6), pp. 144-159
- Grimshaw, B. 2001. Ethical issues and Agendas. *Facilities* (Vol. 19 No. 1), pp. 43-51
- Grover & Hui. 1994. The Influence of Role Conflict and Self-Interest on Lying in Organizations. *Journal of Business Ethics* (Vol. 13), pp. 295-303

- Harnovinsah. 2001. *Analisis Kesadaran Etika, Komitmen Profesional dan Sikap Ketaatan Aturan Terhadap Akuntan Intern dan Akuntan Ekstern Pemerintah*. Tesis. Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta.
- Hoffman, K. D., V. Howe, dan D. W. Hardigree. 1991. Ethical Dilemmas Faced in the Selling of Complex Services: Significant Others and Competitive Pressures. *Journal of Personal Selling & Sales Management* (Vol XI, No. 4), pp. 13-25
- Husada, J. 1996. *Etika Bisnis dan Etika Profesi dalam Era Globalisasi*. Makalah KNA-KLB IAI. Semarang
- Jeffrey, C., and N. Weatherholt. 1996. Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, vol 8, hal. 8-31
- Jones, S. K., dan K. M. Hiltbeitel. 1995. Organizational Influence in a Model of the Moral Decision Process of Accountants. *Journal of Business Ethics* (Vol. 14), pp. 417-431
- Jones, W.A. 1990. Students View of Ethical Issues: A Situational Analysis. *Journal of Business Ethics*. (Vol. 9), pp.201-205
- Kantor, J., dan J. Weisberg. 2002. Ethical Attitudes and Ethical Behavior: are Managers Role Models? *International Journal of Manpower*. (Vol. 23), pp. 687-703
- Karnes, A., J. Sterner, R. Welker, dan F. Wu. A Bi-cultural Comparison of Accountants' Perceptions of Unethical Business Practices." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (Vol. 3 No. 3), pp. 48-69
- Keenan, J.P. 1992. Whistleblowing and the Professional. *Management Accounting*, pp.21-24
- Koh, H.C., dan E.H. Y. Boo. 2001. The Link Between Organizational Ethics and Job Satisfaction: A Study of Managers in Singapore. *Journal of Bussiness Ethics* (Vol 29), pp 309-324
- Kreitner, R., dan A. Kinicki. 2001. *Organizational Behavior*. McGraw Hill. New York
- Lee, T. 1995. The Professionalization of Accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (Vol. 8 No. 4), pp. 48-69
- Leung, P. 1998. Accounting Ethics in the Classroom: An Australian Case Study. *Asian Review Accounting* (Vol. 6). No. 1
- Lewis, P. W. 1989. Ethical Principles for Decision Makers: A Longitudinal Survey, *Journal of Business Ethics* (Vol. 8), pp 271-278
- Linda, L., dan J. Unerman. 1999. Ethical Relativism: A Reason for Differences in Corporate Social Reporting?. *Critical Perspectives on Accounting* (Vol. 10), pp 521-547
- Louwers, T. J., L.A. Ponemon, dan R.R. Radke. 1997. Examining Accountants' Ethical Behavior: A Review and Implication for Future Research. *Behavioral Accounting Research*.
- Ludigdo, U. 1998. *Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis*. Tesis. Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta
- Mathieu, J.E. dan D.M. Zajacc. 1990. A Review and Meta-Analysis of Antecedents, Correlates, and Consequences of Organizational Commitment. *Psychological Bulletin* (Vol. 108, No.2), pp. 171-197

- Machfoedz, M. 1997, Strategi Pendidikan Akuntansi dalam Era Globalisasi. *Jurnal Perspektif FE-UNS*. Edisi Juli-September: hal. 64-75.
- O'Leary, C., dan D. Cotter. 2000. The Ethics of Final Year Accountancy Students: an International Comparison. *Managerial Auditing Journal* (March), pp. 108-115
- Pasewark, W.R, dan J.R. Strawser. 1996. The Determinants and Outcomes Associated with Job Insecurity in a Professional Accounting Environment. *Behavioral Research in Accounting* (Vol 8), pp 91-113
- Ponemon, L.. 1992. Ethical Reasoning and Selection Socialization in Accounting, Accounting, Organization and Society, Vol. 17, pp. 239-258
- Preuss, L.. 1998. On Ethical Theory in Auditing. *Managerial Auditing Journal* (September), pp. 500-508
- Rebele, J.E., Michaels, R.E. 1990. Independent Auditors' Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting* (Vol 2), pp. 124-153
- Schlachter, P.J. 1990. Organizational Influences on Individual Ethical Behavior in Public Accounting. *Journal of Business Ethics* (Vol. 9), pp. 839-853
- Shaub, M .K., D. W. Finn dan P. Munter. 1993. The Effects of Auditor Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*, Hal. 145-169
- Sims, R. R. 2000. Changing an Organization's Culture Under New Leadership. *Journal of Business Ethics* (Vol. 25), pp. 65-78
- Sims, R.R., J. Brinkmann. 2002. Leaders as Moral Role Model: The Case of John Gutfreund at Salomon Brothers. *Journal of Business Ethics* (Vol 35), pp 327-339
- Tenbrunsel, A.E. 1998. Misrepresentation and Expectations of Misrepresentation in An Ethical Dilemma: The Role of Incentives and Temptation. *Academy of Management Journal* (Vol 41, No 3), pp. 330-339
- Tim Penyusun Kamus Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa.1995. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Edisi Kedua. Departemen Pendidikan dan Kebudayaan. Balai Pustaka
- Vanasco, R.R. 1994. The IIA Code of Ethics: An International Perspective. *Managerial Auditing Journal* (Vol. 9 No. 1), pp. 12-22
- Waples, E., dan M. K. Shaub. 1991. Establishing an Ethic of Accounting: A Response to Westra's Call for Government Employment of Auditors *Journal of Business Ethics* (Vol 10), pp. 385-393
- Ward, P.W., D.R. Ward, dan A.B. Deck. 1993. Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education. *Journal of Business Ethics* (Vol 12)
- Weeks, W. A., C. W. Moore, J. A. McKinney, J.G. Longenecker. 1999. The Effects of Gender and Career Stage on Ethical Judgment. *Journal of Business Ethics* (Vol. 20), pp. 301-313
- Winarna, J. 2001. *Pengaruh Gender dan Perbedaan Disiplin Akademis terhadap Penilaian Etika oleh Mahasiswa*. Tesis. Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta.
- Yetmar, S. A, R.W. Cooper, dan G.L. Frank. 1999. Ethical Helps and Challenges. *The Tax Adviser* (February), pp. 114-120

- Yetmar, S. A. dan K. K. Eastman. 2000. Tax Practitioners' Ethical Sensitivity: A Model and Empirical Examination. *Journal of Business Ethics* (Vol 26), pp 271-288
- Ziegenfuss, D.E., dan A. Singhapakdi. 1994. Professional Values and the Ethical Perceptions of Internal Auditors. *Managerial Auditing Journal* (Vol. 9), pp.34-44.