

**DAMPAK RELIGIOSITAS, RELATIVISME DAN
IDEALISME TERHADAP PENALARAN MORAL DAN
PERILAKU MANAJEMEN LABA**

**Disertasi untuk memperoleh Derajat Doktor Ilmu Ekonomi
Konsentrasi Akuntansi pada Universitas Diponegoro Semarang**



Ietje Nazaruddin
C5B006009

**PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU EKONOMI
UNIVERSITAS DIPONEGORO SEMARANG
2011**

HALAMAN PERSETUJUAN

Disertasi

**DAMPAK RELIGIOSITAS, RELATIVISME DAN IDEALISME
TERHADAP PENALARAN MORAL DAN PERILAKU
MANAJEMEN LABA**

Ietje Nazaruddin

C5B006009

Semarang, 2011

Telah disetujui untuk dipertahankan terhadap sanggahan
Senat Universitas Diponegoro Semarang oleh:

Promotor

Prof. Drs. H. Imam Ghozali, M.Com., Ph.D., Akt.

Ko-Promotor

Dr. H. Abdul Rohman, M.Si, Akt

Drs. Anis Chariri, M.Com, Ph.D, Akt

SURAT PERNYATAAN

Saya Ietje Nazaruddin/C5B006009 yang bertanda tangan di bawah ini menyatakan dengan sesungguhnya bahwa disertasi dengan Judul : “Dampak Religiositas, Relativisme Dan Idealisme Terhadap Penalaran Moral Dan Perilaku manajemen laba” adalah benar hasil karya saya sendiri dan belum pernah digunakan untuk memperoleh gelar keilmuan dimanapun. Karya ilmiah ini sepenuhnya hasil karya saya, kecuali kutipan-kutipan yang telah penulis sebutkan sumbernya. Isi disertasi ini merupakan tanggungjawab saya. Apabila dikemudian hari ditemukan hal-hal yang tidak sesuai dengan pernyataan saya, saya bersedia mempertanggungjawabkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, Januari 2011

Penulis

Ietje Nazaruddin

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah menguji pengaruh tingkat religiositas dan filosofi moral personal terhadap penalaran moral. Penelitian ini juga menguji pengaruh filosofi moral personal dan penalaran moral terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Teori perkembangan moral kognitif digunakan untuk menjelaskan perilaku manajemen laba.

Responden penelitian adalah mahasiswa eksekutif program pascasarjana (manajemen dan akuntansi) dan program profesi akuntansi yang telah dan atau sedang menjabat. Pengumpulan data dengan menggunakan metode survei berhasil mengumpulkan data sebanyak 278 dari 1500 kuesioner yang disebar, dan yang digunakan dalam analisis data sebanyak 261. Pengujian validitas dan reliabilitas dilakukan, sebelum menguji hubungan antar variabel dengan menggunakan model persamaan struktural.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat religiositas memengaruhi idealisme dan penalaran moral. Penalaran moral, idealisme dan relativisme berpengaruh pada penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Namun demikian, tidak ditemukan bukti adanya pengaruh religiositas terhadap relativisme individu.

Kata Kunci: religiositas, penalaran moral, filosofi moral personal, relativisme, idealisme, manajemen laba, etika, perkembangan moral kognitif, model persamaan struktural

ABSTRACT

This study examines the influence of religiosity and ethical ideology on moral reasoning. This study also examines the effect of personal moral philosophies and moral reasoning on ethical judgment of earnings management behavior. Cognitive moral development theory used to explain ethical behavior of earnings management.

The respondents were the students of the graduate program executive (management and accounting) and accounting professions programs, who has held positions within the company. Data collection using the survey data gathered as many as 278 of 1500 questionnaires distributed, and used in data analysis total of 261. Validity and reliability testing conducted prior to examine the relationship between variables using structural equation model.

The results showed that the level of religiosity affect the idealism and moral reasoning. Moral reasoning, idealism and relativism affect the ethical behavior of earnings management. However, found no evidence of the influence of religiosity on individual relativism.

Keywords: religiosity, moral reasoning, personal moral philosophies, relativism, idealism, earnings management, ethics, cognitive moral development, structural equation model.

INTISARI

Manajemen laba merupakan issue yang menarik untuk dikaji jika dilihat dari perspektif etika. Manajemen laba adalah praktik campur tangan manajemen pada proses pelaporan keuangan eksternal dengan maksud untuk memperoleh keuntungan pribadi (Schipper, 1989). Laba dilaporkan sesuai dengan keinginan manajer, tetapi tindakan ini masih dalam batas-batas prinsip akuntansi berterima umum (Beattie dkk, 1994). Manajemen laba sering menjadi penyebab terjadinya tindakan ilegal, seperti kecurangan dalam pembuatan laporan keuangan dan juga merupakan salah satu faktor penting yang merusak etika bisnis (Merchant dan Rockness, 1994).

Penelitian ini dilatar belakangi fenomena praktik manajemen laba yang sering dilakukan perusahaan yang mengakibatkan kerugian bagi *stakeholders* dan menurunkan kualitas informasi laporan keuangan. Disisi lain penelitian-penelitian manajemen laba didominasi dengan pendekatan teori keagenan. Teori keagenan mengatakan bahwa perilaku manajemen laba terjadi karena didorong sifat oportunistik individu yang lebih mementingkan kepentingan pribadi dari sisi ekonomi. Teori keagenan belum mempertimbangkan etika sebagai dasar pengambilan keputusan seperti yang diungkapkan Kohlberg (1969, 1981) dalam teori perkembangan moral kognitif. Teori perkembangan moral kognitif menyatakan bahwa perkembangan moral merupakan faktor penting yang mendasari penilaian individu atas perilaku moral dalam pengambilan kebijakan etis. Penelitian ini menggunakan teori perkembangan moral kognitif dalam menjelaskan penilaian individu atas perilaku manajemen laba.

Faktor-faktor individual yang memengaruhi penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba yang dianalisis dalam penelitian ini adalah penalaran moral, filosofi moral dan religiositas. Faktor-faktor tersebut digunakan untuk menjelaskan landasan seseorang didalam menilai praktik manajemen laba secara etis. Penalaran moral adalah kemampuan membuat pertimbangan moral berdasarkan penalaran kognitif individu atau proses pemikiran seseorang yang melandasi individu tersebut dalam menyelesaikan dilema etis. Filosofi moral adalah standar untuk mempertimbangkan tindakan, intensi moral dan konsekuensi tindakan. Filosofi moral terdiri dari dua dimensi relativisme dan idealisme. Relativisme adalah perilaku penolakan terhadap kemutlakan aturan-aturan moral yang mengatur perilaku individu yang ada, sedangkan idealisme adalah perilaku yang mempercayai prinsip-prinsip moral yang absolut sebagai pedoman untuk menentukan tindakan yang bermoral atau tidak. Religiositas adalah suatu sistem yang terintegrasi dari keyakinan (*belief*), gaya hidup, aktivitas ritual yang memberikan makna dalam kehidupan manusia dan mengarahkan manusia pada nilai-nilai suci atau nilai-nilai tertinggi.

Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan bahwa perilaku disfungsional dapat dipengaruhi oleh variabel individual maupun lingkungan. Penelitian ini menguji pengaruh variabel individual yaitu religiositas, relativisme, idealisme dan penalaran moral terhadap penerimaan atas perilaku disfungsional khususnya praktik manajemen laba. Secara spesifik penelitian ini bertujuan untuk menguji: (1) pengaruh tingkat religiositas terhadap kemampuan penalaran moral.

Analisis ini dilakukan untuk mengetahui apakah tingkat religiositas yang semakin tinggi akan meningkatkan kemampuan penalaran moral individu, (2) pengaruh tingkat religiositas terhadap filosofi moral yang diukur dengan relativisme dan idealisme. Analisis dilakukan untuk mengetahui apakah semakin tinggi religiositas individu akan berpengaruh positif pada idealisme dan berpengaruh negatif pada relativisme, (3) pengaruh filosofi moral yang diukur dengan relativisme dan idealisme terhadap penilaian etis individu atas praktik manajemen laba. Analisis dilakukan untuk mengetahui apakah individu yang memiliki idealisme tinggi akan menilai praktik manajemen laba lebih tidak etis dibanding dengan individu yang memiliki idealisme rendah dan apakah individu yang memiliki relativisme tinggi akan lebih toleran terhadap praktik manajemen laba, (4) pengaruh filosofi moral yang diukur dengan relativisme dan idealisme terhadap kemampuan melakukan penalaran moral. Analisis dilakukan untuk mengetahui apakah individu dengan tingkat idealisme tinggi akan semakin tinggi pula kemampuan penalaran moralnya dan sebaliknya apakah individu dengan tingkat relativisme yang tinggi akan semakin rendah kemampuan penalaran moralnya, (5) pengaruh penalaran moral terhadap penilaian etis atas perilaku manajemen laba, untuk mengetahui apakah individu dengan level penalaran moral yang tinggi akan menilai praktik manajemen laba lebih tidak etis.

Pengukuran variabel-variabel penelitian menggunakan instrumen – instrumen yang telah dikembangkan penelitian-penelitian terdahulu. Instrumen-instrumen dari sumber aslinya dialih bahasakan. Instrumen juga dibandingkan dengan instrumen yang sudah dialihbahasakan dan yang telah diuji cobakan dalam penelitian-penelitian di Indonesia. Religiositas diukur dengan religiosity intrinsic (daftar pertanyaan bagian III butir pertanyaan 21 sampai dengan 28) dari *religious orientation scale* (ROS) yang dikembangkan oleh Gorsuch dan Mcpherson (1989). Pengukuran filosofi moral menggunakan instrumen *ethics position questioner* (EPQ) yang dikembangkan oleh Forsyth (1980). Filosofi moral yang terdiri dari dua dimensi relativisme (daftar pertanyaan III butir pertanyaan 11-20) dan idealisme (daftar pertanyaan III butir pertanyaan 1-10). Penalaran moral diukur dengan menggunakan *defining issue test* (DIT) yang dikembangkan oleh Rest (1979, 1999) terdapat pada daftar pertanyaan I. Manajemen laba diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Burn dan Merchant (1990) terdapat pada kuesioner di daftar pertanyaan II sebanyak 13 butir pertanyaan.

Responden penelitian adalah mahasiswa program pascasarjana di perguruan tinggi di Indonesia (magister manajemen, magister akuntansi dan program profesi akuntansi) yang telah dan atau sedang memegang jabatan pada tempat mereka bekerja. Pemilihan mahasiswa pascasarjana eksekutif dengan alasan mereka sudah paham mengenai manajemen laba dan sudah pernah terlibat dalam proses pengambilan keputusan dalam organisasi yang mereka pimpin. Pengumpulan data dengan menggunakan survei berhasil mengumpulkan data sebanyak 278 dari 1500 kuesioner yang disebarkan, dan yang digunakan dalam analisis data sebanyak 261. Data yang diperoleh diuji *non respons bias*, validitas dan reliabilitasnya sebelum menguji hubungan antar variabel dengan menggunakan model persamaan struktural.

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis memberikan bukti empiris bahwa penalaran moral, idealisme dan relativisme berpengaruh terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Idealisme, religiositas berpengaruh positif terhadap penalaran moral, sedangkan relativisme berpengaruh negatif terhadap penalaran moral. Religiositas individu juga dipengaruhi oleh idealisme. Namun demikian, tidak ditemukan bukti adanya pengaruh religiositas terhadap relativisme individu.

Hasil penelitian memberikan bukti empiris bahwa praktik manajemen laba tidak hanya dapat dijelaskan dengan teori keagenan saja, tetapi secara empiris bisa dijelaskan pula dengan menggunakan teori perkembangan moral kognitif. Dengan kata lain pengambilan kebijakan etis dipengaruhi oleh kemampuan penalaran individu. Hasil penelitian memberikan informasi tambahan pada literatur akuntansi manajemen dan berperilaku terutama mengenai perilaku manajemen laba.

Temuan penelitian juga memberikan implikasi kebijakan bagi organisasi profesi akuntansi maupun pimpinan perusahaan dan akademisi. Pemahaman atas potensi penalaran moral, filosofi moral dan religiositas dalam memengaruhi penerimaan individu atas etis atau tidak etisnya praktik manajemen laba, akan membantu pihak-pihak terkait untuk mencari solusi guna mengurangi praktik manajemen laba. Para pihak terkait perlu mempertimbangkan cara untuk meningkatkan kemampuan penalaran moral, idealisme dan religiositas serta menurunkan relativisme individu dalam upaya meminimalisasi praktik manajemen laba. Langkah yang bisa diambil dengan mengadakan pelatihan-pelatihan dan menyusun kode etik. Demikian pula bagi para akademisi penting untuk memberikan muatan etika yang lebih aplikatif dalam metode pembelajaran.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat digunakan sebagai arah penelitian mendatang. Penelitian mendatang dapat mempertimbangkan faktor kontekstual seperti lingkungan dalam menjelaskan perilaku manajemen laba. Selain itu penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan penggunaan sampel para manajer dan pihak-pihak yang terkait langsung dengan perilaku manajemen laba guna meningkatkan generalisasi hasil penelitian ini.

SUMMARY

Earnings management is an interesting issue to study if viewed from the perspective of ethics. Earnings management is the practice of management intervention in the external financial reporting process with the intent to obtain private gain (Schipper, 1989). Earning reports reflect the desire of management, but this action is still within the bounds of Generally Accepted Accounting Principles (Beattie et al, 1994). Earnings management is often the cause of the occurrence of illegal acts, such as fraud in the making of financial reports and one important factor that distorts business ethics (Merchant and Rockness, 1994).

The study was based on the phenomenon of earnings management practices that often do companies that resulted in losses for the stakeholders and reduce the quality of financial reporting information. On the other hand, studies of earnings management are dominated by agency theory approach, which assumes that earnings management behavior is encouraged opportunistic nature of the individual to be more concerned with personal benefit from the economic side. Agency theory that has not consider ethics as a basis for decision making as expressed by Kohlberg (1969, 1981) in the theory of cognitive moral development. Cognitive moral development theory states that moral development is an important factor underlying the individual judgment of moral behavior in making ethical policies. This study uses the cognitive moral development theory in explaining the individual's ethical judgment of earnings management practice.

Individual factors that influence individual judgments on the ethics of earnings management behavior are analyzed moral reasoning, moral philosophy and religiosity. These factors are used to explain the foundation of a person within the accepted practice of earnings management in an ethical manner. Moral reasoning is the ability to make moral judgments based on individual cognitive reasoning or thought processes that underlie the individual person in resolving ethical dilemmas. Moral philosophy is the standard for the consideration of actions, intentions and moral consequences of actions. Moral philosophy consists of two dimensions of relativism and idealism. Relativism describes the extent to which individual reject universal moral and rules. High relativists believe that the morality of an action depends upon the particular circumstances involved and not on moral absolutes. Idealism describes individuals' attitudes toward the consequences of an action, and how these consequences affect the welfare of other. High idealists believe that moral actions should and do have positive consequences and that it is always wrong to pursue a course of action that will harm others. Religiosity is an integrated system of beliefs, lifestyle, ritual activities that provide meaning in human life and lead man on the sacred values or the highest values.

The results of previous research suggest that dysfunctional behavior can be influenced by individual and environmental variables. This study examines the effect of individual variables namely religiosity, relativism, idealism and moral reasoning on the acceptance of dysfunctional behavior, especially the practice of earnings management. Specifically this study aims to examine: (1) the influence of

religiosity on moral reasoning ability. This analysis was conducted to determine whether the higher levels of religiosity that will enhance the ability of individual moral reasoning, (2) the influence of religiosity on moral philosophy, as measured by relativism and idealism. The analysis was performed to determine if the higher the religiosity of individuals will have positive influence on idealism and a negative effect on relativism, (3) the influence of moral philosophy which is measured by relativism and idealism to the individual's ethical judgment of earnings management practices. The analysis was performed to determine whether individuals who have high ideals will assess the practice of earnings management is more unethical than the individuals who have low idealism and whether individuals who have high relativism would be more tolerant of earnings management practices, (4) the influence of moral philosophy which is measured by relativism and idealism to moral reasoning. The analysis was performed to determine whether individuals with high levels of idealism would be the higher the moral reasoning ability and vice versa whether individuals with high levels of relativism which would lower the moral reasoning ability, (5) the influence of moral reasoning to the judgment of the ethics of earnings management behavior, to determine whether individuals with a high level of moral reasoning will assess management practices more profit is unethical.

Measurement of research variables using instruments that have been developed in previous research studies. Instruments translated from the original source. The instrument was also compared with existing instruments that have been translated and tested in these studies in Indonesia. Religiosity was measured by intrinsic religiosity (questionnaire part III, question numbers 21 to 28) of the religious orientation scale (ROS), which was developed by Gorsuch and McPheson (1989). Measurements using the instruments of moral philosophy ethics position questionnaire (EPQ) developed by Forsyth (1980). The philosophy of moral relativism consists of two-dimensional (questionnaire part III, question numbers 11-20) and idealism (questionnaire part III, question numbers 1-10). Moral reasoning was measured by using the defining issues test (DIT) developed by Rest (1979, 1999) contained in the list of questions I. Earnings management is measured using instruments developed by Burn and Merchant (1990) contained in the questionnaire on the list of questions II as much as 13 items of questions.

The respondents were graduate students at universities in Indonesia (management, accounting and the accounting profession program) who ever held the position. Selection of the executive graduate students on the grounds they already know about earnings management and have been involved in the decision making process within the organizations they lead. Data collection using the survey data gathered as many as 278 of 1500 questionnaires distributed and 261 were used as the analysis samples. The data obtained were tested non-response bias, validity and reliability prior to testing the relationship between variables using structural equation models.

Based on the results of data analysis and hypothesis testing provide empirical evidence that that moral reasoning, idealism and relativism affect the individual's ethical judgment of the earnings management behavior. Idealism, religiosity has positive influence on moral reasoning, whereas relativism

negatively affects moral reasoning. Individual religiosity was also influenced by idealism. However, no evidence of the influence of religiosity on individual relativism.

The results provide empirical evidence that earnings management practices not only be explained by agency theory, but also empirically can be explained using the theory of cognitive moral development. In other words, policy decisions are influenced by ethical reasoning abilities of the individual. The results provide additional information on behavioral management and accounting literature, especially on the ethics of earnings management behavior.

The study's findings provide policy implications for accounting professional organizations, corporate management and academia. Understanding of the potential for moral reasoning, moral philosophy and religiosity in influencing individual acceptance of ethical or not ethical practice of earnings management, will assist the relevant parties to find solutions to reduce the practice of earnings management. The parties involved need to consider ways to improve moral reasoning skills, idealism and religiosity as well as lowering the individual relativism in an effort to minimize the practice of earnings management. Steps can be taken by conducting trainings and developing codes of conduct. Similarly, for the academics is important to provide a more applicable ethics load in the methods of learning.

This study has several limitations that can be used as future research directions. Future research may consider the contextual factors such as the environment in explaining the behavior of earnings management. In addition, further research could consider using the sample of managers and those directly related to earnings management behavior in order to improve the generalization of the results of this research.

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah Rabbil Alamin, Puji syukur penulis panjatkan ke hadirat Allah SWT, atas Rahmat dan Inaya-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan penelitian dan penyusunan disertasi. Disertasi ini merupakan tugas akhir dalam menyelesaikan studi pada Program Doktor Ilmu Ekonomi di Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa penulisan disertasi ini jauh dari kesempurnaan, meskipun demikian penulis telah berusaha semaksimal mungkin dengan berdasarkan pada kemampuan penulis miliki. Selama menempuh studi maupun dalam menyelesaikan disertasi, penulis banyak dibantu oleh berbagai pihak. Pada kesempatan ini dengan segala kerendahan dan ketulusan hati mengucapkan banyak terima kasih dan penghargaan setinggi-tingginya kepada semua pihak, baik yang terlibat langsung maupun tidak langsung, yaitu kepada yang terhormat:

1. Rektor Universitas Diponegoro dan Ketua Senat Prof. Drs. Sudharto Prawata Hadi MES., Ph.D. serta Prof. Dr. Ir. Sunarso MS selaku Sekretaris Senat.
2. Prof. Dr. dr. Anies, M.Kes., PKK. selaku Direktur Pascasarjana Universitas Diponegoro dan Ketua Sidang Ujian serta Prof. Dr. Ir. Umiyati Atmomarsono selaku Asisten Direktur I Program Pascasarjana Universitas Diponegoro dan Sekretaris Sidang Ujian.
3. Prof. Dr. H. Sugeng Wahyudi, MM. selaku Ketua Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro dan Drs. Tarmizi Achmad MBA, PhD,

Akt selaku Sekretaris Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro.

4. Prof. Drs. Mohamad Nasir, M.Si., Akt., Ph.D selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
5. Prof. Drs. H. Imam Ghozali, M.Com., Ph.D., Akt selaku promotor dan Dr. H. Abdul Rohman, M.Si, Akt serta Drs. Anis Chariri, M.Com, Ph.D, Akt selaku ko-promotor yang dengan kecerdasan, ketelitian, keluasan wawasan pengetahuannya sebagai ilmuwan, serta kesabaran, kearifan dan keikhlasan telah meluangkan waktu di tengah kesibukannya untuk mengarahkan, memotivasi dan memberikan referensi kepada penulis mulai dari proposal hingga terselesaikannya disertasi ini.
6. Tim penguji Prof. Dr. H. Arifin Sabeni, M.Com.(Hons), Akt., Prof. Dr. Bambang Sutopo, M.Com., Akt., Drs. Tarmizi Achmad, MBA, Akt, Ph.D., Dr. Jaka Isgiyarta, M.Si., Akt., dan Dr. Sudarno, M.Si. Akt. yang telah menguji, memberikan kritik dan saran guna penyempurnaan disertasi ini.
7. Para Dosen Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang, khususnya dosen-dosen jurusan Akuntansi.
8. Para pejabat dan staf Tata Usaha Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang
9. Rekan-rekan seperjuangan dari jurusan Akuntansi Program Doktor Universitas Diponegoro Semarang angkatan V tahun 2006.
10. Pihak-pihak lain yang tidak mungkin disebutkan satu per satu di sini.

Atas doa, dukungan semangat, kesabaran dan doa dari mereka, penulis juga menyampaikan terima kasih yang setulus-tulusnya kepada yang tercinta :

1. Suami tercinta Ir. Nizam Effendi dan ananda Arkie Aninditya, Eristya Anggani, Afiazka Luthfita, Yasya Rahmanda dan Ofadhani Afwan
2. Kedua orang tua, Ayahanda Tarumun Nazaruddin (alm) dan Ibunda Nursyamsi Barti.
3. Kedua mertua Ayahanda Djumali (alm) dan Ibunda Zulaina (alm).

Selanjutnya, ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya penulis sampaikan pula kepada pimpinan Universitas Muhammadiyah Yogyakarta dimana penulis bekerja :

1. Rektor dan Pembantu Rektor Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
2. Dekan dan Wakil Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.

Akhir kata, penulis berharap dengan segala keterbatasan yang ada penelitian ini dapat menjadi referensi dan memiliki implikasi untuk penelitian-penelitian selanjutnya sehingga bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan. Amin.

Semarang, Februari 2011

Penulis

Ietje Nazaruddin

DAFTAR ISI

HALAMAN PERSETUJUAN	i
SURAT PERNYATAAN	ii
ABSTRAK.....	iii
ABSTRACT.....	iv
INTISARI.....	v
SUMMARY	viii
KATA PENGANTAR	xi
DAFTAR ISI	xiv
DAFTAR TABEL	xviii
DAFTAR GAMBAR.....	xix
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Penelitian	1
1.2 Perumusan Masalah	10
1.3 Tujuan Dan Manfaat Penelitian	13
1.4 Orisinalitas Penelitian	15
BAB II TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	17
2.1 Manajemen Laba.....	17
2.2 Penalaran Moral.....	25
2.3 Teori Model Tindakan Etis.....	27
2.4 Filosofi Moral Personal.....	30
2.5 Religiositas	34
2.6 Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu.....	37
2.7 Religiositas, Penalaran Moral Dan Filosofi Moral	41
2.8 Filosofi Moral , Penalaran Moral Dan Manajemen Laba.....	43
2.9 Pengaruh Penalaran Moral Terhadap Manajemen Laba	46
2.10 Model Penelitian	47

BAB III METODE PENELITIAN	49
3.1 Desain Penelitian	49
3.2 Populasi Dan Sampel	50
3.3 Definisi Operasional Dan Pengukuran Variabel.....	52
3.3.1 Manajemen Laba	52
3.3.2 Penalaran Moral	54
3.3.3 Filosofi Moral Personal	59
3.3.4 Religiositas.....	61
3.4 Desain Instrumen	65
3.5 Teknik Pengumpulan Data	66
3.6 Metode Analisis	67
3.6.1 Deskripsi Responden Dan Data Penelitian	67
3.6.2 Pengujian Data	68
3.6.3 Pengujian Non-Response Bias	68
3.6.4 Pengujian Evaluasi Asumsi Model Persamaan Struktural.....	69
3.6.5 Uji Validitas Dan Reliabilitas	70
3.6.6 Tahapan Analisis Model Penelitian.....	71
3.6.7 Pengujian Hipotesis	78
BAB IV ANALISIS HASIL PENELITIAN	79
4.1 Deskripsi Responden Dan Data Penelitian.....	79
4.1.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner	79
4.1.2 Profil Responden.....	81
4.1.3 Deskripsi Variabel Penelitian	82
4.2 Pengujian <i>Non-Respons Bias</i>	85
4.3 Hasil Pengujian Model Pengukuran.....	86
4.3.1 Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen.....	86
4.3.2 Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen	89
4.3.3 Uji Reliabilitas dan Validitas Konstruk.....	93
4.4 Hasil Pengujian Full Model.....	94
4.4.1 Model Persamaan Struktural.....	94
4.4.2 Pengujian Evaluasi Asumsi Model Struktural	96
4.4.2.1 Evaluasi Normalitas Data.....	96
4.4.2.2 Evaluasi Data <i>Outliers</i>	98
4.4.2.3 Evaluasi Multikolinieritas	99
4.4.2.4 Evaluasi Nilai Residu.....	99
4.4.3 Estimasi Nilai Parameter	100

4.5	Temuan Penelitian	101
4.5.1	Pengujian Hipotesis 1, 2 dan hipotesis 3	101
4.5.2	Pengujian Hipotesis 4, 5, 6 Dan Hipotesis 7.....	102
4.5.3	Pengujian Hipotesis 8	103
4.5.4	Analisis Pengaruh.....	103
BAB V PEMBAHASAN TEMUAN PENELITIAN		106
5.1	Pembahasan Hasil Pengujian Pengaruh Religiositas Terhadap Penalaran Moral Dan Filosofi Moral	107
5.1.1	Analisis Pengaruh Religiositas Terhadap Penalaran Moral.....	107
5.1.2	Analisis Pengaruh Religiositas Terhadap Relativisme	109
5.1.3	Analisis Pengaruh Religiositas Terhadap Idealisme	111
5.2	Pembahasan Hasil Pengujian Pengaruh Filosofi Moral Terhadap Manajemen Laba Dan Penalaran Moral.....	113
5.2.1	Analisis Pengaruh Idealisme Terhadap Penalaran moral	113
5.2.2	Analisis Pengaruh Relativisme Terhadap Penalaran moral.....	115
5.2.3	Analisis Pengaruh Idealisme Terhadap Perilaku manajemen laba	116
5.2.4	Analisis Pengaruh Relativisme Terhadap Perilaku manajemen laba	118
5.3	Pembahasan Hasil Pengujian Analisis Pengaruh Penalaran Moral Terhadap Manajemen Laba.....	120
5.4	Pembahasan Pengaruh Tak Langsung.....	121
BAB VI KESIMPULAN DAN IMPLIKASI PENELITIAN.....		124
6.1	Ringkasan Penelitian.....	124
6.2	Kesimpulan Atas Masalah Penelitian	128
6.3	Implikasi Teoritis	130
6.4	Implikasi Kebijakan	130
6.5	Keterbatasan Penelitian	132
6.6	Agenda Penelitian Mendatang.....	132
DAFTAR PUSTAKA.....		134
LAMPIRAN		147
	Glossary.....	148
	Lampiran A Surat Permohonan	150
	Lampiran B Kuesioner	151
	Lampiran C1. Profil Responden	159
	Lampiran C2. Deskripsi Variabel.....	159

Lampiran D. Pengujian Non Respons Bias	160
Lampiran E1 Uji Konfirmatori Variabel Eksogen.....	161
Lampiran E2 Uji Konfirmatori Antar Konstruk Endogen	163
Lampiran F Uji Full Model	167
Lampiran G. Pengujian Outlier	193

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Enam Tahap Penalaran Moral (Kohlberg, 1969).....	28
Tabel 3.1	Tabel Indikator Indikator Konstruk Manajemen Laba.....	54
Tabel 3.2	Tabel Kunci DIT	56
Tabel 3.3	Lembar Data Skoring DIT	57
Tabel 3.4	Tabel Indikator Indikator Konstruk Idealisme dan Relativisme	60
Tabel 3.5	Tabel Indikator Indikator Konstruk Religiositas.....	63
Tabel 3.6	Operasionalisasi Variabel Penelitian.....	64
Tabel 3.7	Indeks Kelayakan Model.....	77
Tabel 4.1	Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner	80
Tabel 4.2	Profil Responden	81
Tabel 4.3	Deskripsi Variabel Penelitian.....	83
Tabel 4.4	Rerata P- Score Dalam Penelitian Akuntansi	83
Tabel 4.5	Hasil Pengujian Non Respons Bias	86
Tabel 4.6	Nilai Faktor Loading Variabel Religiositas	88
Tabel 4.7	Nilai Faktor Konfirmatori Variabel Religiositas Revisian	89
Tabel 4.8	Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Konstruk Variabel Endogen	91
Tabel 4.9	Hasil Analisis Faktor Konfirmatori Antar Konstruk Variabel Endogen	93
Tabel 4.10	Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas.....	94
Tabel 4.11	Evaluasi Terhadap Indeks-Indeks Fit Persamaan Struktural	96
Tabel 4.12	Hasil Uji Normalitas.....	97
Tabel 4.13	Hasil Model Persamaan Struktural.....	100
Tabel 4.14	Hasil Pengujian Hipotesis	101
Tabel 4.15	Hasil Pengujian Pengaruh Langsung.....	104
Tabel 4.16	Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung.....	104
Tabel 4.17	Hasil Pengujian Pengaruh Total.....	105

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Pengaruh kebijakan operasional dan Kebijakan Akuntansi	19
Gambar 2.2	Proses Penalaran Moral	29
Gambar 2.3	Klasifikasi Filosofi Moral.....	32
Gambar 2.4	Model Penelitian	48
Gambar 3.1	Diagram Jalur Hubungan Kausalitas Manajemen laba, Penalaran moral, Filosofi moral dan Religiositas	74
Gambar 4.1	Uji Konfirmatori Konstruk Eksogen.....	87
Gambar 4.2	Uji Konfirmatori Konstruk Eksogen dengan Revisian	88
Gambar 4.3	Uji Konfirmatori Antar Konstruk Endogen	90
Gambar 4.4	Uji Konfirmatori Antar Konstruk Endogen Revisian	92
Gambar 4.5	Hasil Pengujian Full model Persamaan Struktural.....	95

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Fenomena manajemen laba telah menarik banyak perhatian para peneliti. Manajemen laba terjadi ketika para manajer memilih metode pelaporan dan estimasi yang tidak secara akurat menggambarkan kondisi keuangan perusahaan (Healy dan Wahlen, 1999). Manajemen laba merupakan upaya untuk menutupi posisi keuangan yang sesungguhnya, dan menyembunyikan informasi yang seharusnya diketahui investor (Loomis, 1999). Salah satu kasus manajemen laba dilakukan oleh perusahaan besar yaitu Enron Corporation. Laporan keuangan Enron Corporation mulai tahun 1985 hingga tahun 2000 dinyatakan wajar tanpa pengecualian, namun faktanya perusahaan tersebut dinyatakan pailit pada 2 Desember 2001 (Elias, 2004). Hasil investigasi menunjukkan bahwa manajemen Enron melakukan manajemen laba dengan melakukan *mark up* pendapatan dan menyembunyikan utang. Tindakan manajemen Enron menyebabkan pemegang saham dirugikan (\$66.4 milyar) dan banyak karyawan (6100 karyawan) kehilangan pekerjaan (Byrne, 2002).

Kasus-kasus serupa juga terjadi di Indonesia. Sejumlah riset melaporkan bahwa praktik manajemen laba di Indonesia terjadi pada hampir semua korporasi (Lako, 2006; Bhattacharya dkk., 2003). Analisis Bhattacharya dkk. (2003) terhadap laporan keuangan korporasi dari 34 negara termasuk Indonesia selama 1984-1998 menunjukkan bahwa Indonesia menduduki peringkat teratas dalam penghindaran kerugian, peringkat ke empat tertinggi dalam hal agresivitas laba

dan peringkat menengah dalam hal perataan laba. Secara keseluruhan perusahaan Indonesia menduduki ranking ke-3 tertinggi dalam menyajikan informasi laba yang kurang akurat.

Manajemen laba merupakan masalah yang kompleks dari perspektif etika. Praktek manajemen laba bersifat legal, tidak melanggar prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum dan tindakan tersebut merupakan kewenangan manajer. Namun di lain pihak tindakan manajer melakukan manajemen laba sering digunakan para pengambil keputusan untuk memberikan keuntungan pihak tertentu. Informasi mengenai laba yang salah dan menyesatkan akan berakibat dihasilkannya keputusan yang salah (Mahmudi, 2001), tindakan tersebut juga melanggar kepercayaan masyarakat (Fischer dan Rosenzweig, 1994). Hasil penelitian Burn dan Merchant (1999) menunjukkan tidak ada kesepakatan mengenai etis dan tidak etisnya diantara para responden dalam memberikan penilaian terhadap perilaku manajemen laba. Temuan Burn dan Merchant (1999) didukung pula di Indonesia dari hasil temuan Sholihin dan Na'im (2004).

National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1987) dalam Fischer dan Rosenzweig (1994) menyatakan bahwa manajemen laba merupakan tindakan yang dapat menyesatkan pemakai laporan keuangan dengan menyajikan informasi yang tidak akurat, dan bahkan kadang-kadang merupakan penyebab terjadinya tindakan ilegal, misalnya penyajian laporan keuangan yang terdirtosi atau tidak sesuai dengan sebenarnya. Praktik manajemen laba merupakan sifat yang ambigu, karena praktik ini dilakukan dengan tetap menggunakan ketentuan yang ada, namun disaat yang sama praktik manajemen laba mendistorsi kualitas

informasi disebabkan adanya kepentingan manajemen yang mengorbankan kepentingan *stakeholders* lainnya.

Praktik manajemen laba menurut Worthy (1984) dapat dilakukan dengan tiga cara. Pertama, melalui transaksi *discretionary accrual*, transaksi ini memberikan kebebasan manajer untuk menentukan jumlah transaksi akrual secara fleksibel. Kedua, melalui perubahan metode akuntansi, namun cara ini tidak bisa memberikan banyak keleluasan kepada manajer karena standar akuntansi menghendaki adanya prinsip konsistensi dan *disclosure* pada setiap perubahan. Ketiga, dilakukan melalui keputusan operasional, yaitu dengan menggeser periode biaya atau pendapatan.

Teori keagenan (Jensen dan Meckling, 1976) sering digunakan untuk menjelaskan perilaku manajemen laba (Richardson, 1998). Dalam teori keagenan, hubungan agensi muncul ketika seseorang atau lebih (*principal*) memperkerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan *principal* mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada *agent* (Jensen dan Meckling, 1976). Manajer (*agent*) sebagai pengelola perusahaan lebih banyak mengetahui informasi internal dan prospek perusahaan dimasa yang akan datang dibandingkan pemilik saham sehingga terjadi asimetri informasi. Teori keagenan menyatakan bahwa para manajer lebih menekankan pada kepentingan sendiri dalam mengambil kebijakan ekonomi, sehingga dengan adanya kondisi asimetri informasi memberikan kesempatan bagi para manajer untuk melakukan manajemen laba (Richardson, 1998).

Namun demikian, teori keagenan kurang mempertimbangkan kenyataan bahwa pengambilan keputusan tidak hanya dilandaskan pada kepentingan pribadi, karena para manajer sebagai manusia juga memiliki etika yang akan memengaruhi pengambilan keputusan mereka (Baiman, 1990; Noreen, 1988). Lebih lanjut Pennino (2002) menyatakan bahwa manajer sering dihadapkan pada berbagai dilema dalam pengambilan keputusan pada saat proses dan evaluasi informasi yang bersifat etis. Pengambilan keputusan dengan mempertimbangkan isu-isu etis disebut dengan pengambilan keputusan etis (*ethical decision making*).

Teori yang paling sering digunakan untuk menjelaskan proses pengambilan keputusan etis dan digunakan untuk memahami alasan seseorang didalam mengambil keputusan etis adalah teori *perkembangan moral kognitif* yang dikembangkan oleh Kohlberg (1969, 1981). Kohlberg (1969) mendefinisikan penalaran moral (*moral reasoning*) sebagai *judgment* mengenai benar atau salah, *moral development* adalah tingkat kematangan dari *moral reasoning*. Penalaran moral merupakan kemampuan seseorang untuk membuat pertimbangan tanpa memasukkan kepentingan pribadi dan memperhatikan dampak pertimbangan mereka terhadap kesejahteraan orang lain (Ponemon dan Gabhart, 1993; Jones, 1991).

Kohlberg (1981) juga mengatakan bahwa tingkat *moral reasoning* seseorang sebagai dasar yang digunakan untuk pengambilan keputusan ketika mereka dihadapkan pada dilema etis. Postulat Kohlberg (1981) menyatakan struktur kognitif dan proses interpretasi akan mempercepat individu didalam menentukan pilihan kebijakan etis. Kohlberg (1981) membagi level penalaran etis

dalam tiga tingkatan. Tingkatan pertama, adalah *pre-conventional level*, individu memutuskan sesuatu itu benar atau salah berdasarkan konsekuensi. Tingkatan kedua, *conventional level*, individu mempertimbangkan harapan orang lain dan sangat tergantung pada aturan dan hukum didalam menentukan benar atau salah. Tingkatan ketiga adalah *post-conventional level*, individu menggunakan benar atau salah dengan menggunakan prinsip etika universal (contohnya: kejujuran, keadilan) sebagai *common good* dan *justice*. Prinsip etika universal mengandung sepuluh nilai-nilai sesuai dengan yang diungkapkan oleh Brackner J.W (1992). Teori perkembangan moral menyatakan bahwa individu yang memegang teguh prinsip-prinsip moral universal tidak akan menerima perilaku difungsional seperti praktik manajemen laba.

Sejalan dengan teori *perkembangan moral kognitif*, Rutledge dan Karim (1999) menemukan bahwa tingkat penalaran moral memengaruhi keputusan-keputusan manajer dalam mengevaluasi proyek. Review dari literatur empiris atas teori *perkembangan moral kognitif* oleh Blasi (1980) menyimpulkan bahwa individu yang berada pada tingkatan moral yang lebih tinggi akan lebih mampu bertahan terhadap tekanan ketika melakukan *judgment*. Kesimpulan Blasi (1980) sejalan dengan temuan Loeb (1988) yang menunjukkan bahwa tingkatan *moral development* seseorang akan berdampak pada kemampuan seseorang ketika dihadapkan pada konflik etis.

Penelitian dengan menggunakan *setting* non-akuntansi yang meneliti pengaruh *moral reasoning* terhadap perilaku disfungsional menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Beberapa peneliti menunjukkan bahwa *judgment* etis

(*moral reasoning*) berasosiasi dengan intensi perilaku (Barnett dkk., 1996, 2001; Deconinck dan Lewis, 1997; Rallapalli, dkk., 1998; Bass, 1999) tetapi temuan tersebut tidak didukung oleh hasil penelitian Uddin dan Gillett (2002) dan Shapeero dkk (2003).

Beberapa penelitian di bidang akuntansi menunjukkan bahwa penalaran moral merupakan konsep penting dalam profesi akuntansi karena berhubungan dengan kepedulian, independensi, objektif dan integritas (Thorne, 1998; Jones dan Ponemon, 1993). Walaupun pengetahuan teknik merupakan hal yang esensial dalam keahlian akuntan dibanyak situasi, tetapi pada kondisi tertentu, khususnya ketika ada aturan yang tidak jelas atau ketika tidak ada aturan, kemampuan penalaran moral akuntan menentukan kualitas *judgment* profesional akuntan (Gibbins dan Mason, 1988).

Manajemen laba yang dilakukan dalam rerangka hukum dan aturan yang selaras dengan kepentingan terbaik perusahaan tetapi jika tidak mempertimbangkan *stakeholders* maka tindakan mereka tidak etis (Burn dan Merchant, 1990). Berdasarkan beberapa penelitian tersebut diduga salah satu faktor yang menyebabkan manajer melakukan praktik manajemen laba dikarenakan rendahnya tingkat kemampuan penalaran moral manajer tersebut. Manajer yang berada pada level tingkatan penalaran moral tinggi maka kecenderungan melakukan tindakan tidak etis seperti manajemen laba akan rendah. Penelitian ini mengkaji mengenai pengaruh kemampuan penalaran moral seseorang terhadap penilaian etis atau tidak etis perilaku manajemen laba seperti yang direkomendasikan oleh Chang (2007).

Selain mengkaji tentang pengaruh penalaran moral terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba, penelitian juga menguji faktor-faktor individual lainnya yang berpengaruh terhadap kemampuan seseorang dalam melakukan penalaran etis dan pengaruhnya terhadap penilaian mereka atas praktik manajemen laba. Ada beberapa faktor yang memengaruhi tingkat penalaran moral individu diantaranya adalah filosofi moral dan tingkat religiositas seperti yang ditunjukkan dari hasil studi literatur empiris yang dilakukan oleh O'Fallon dan Butterfield (2005).

Filosofi moral personal dalam teori etika akan mendasari seseorang dalam pengambilan kebijakan etis (Forsyth, 1980). Forsyth (1980) mengembangkan *Ethics Position Questionnaire* (EPQ) untuk mengidentifikasi filosofi moral personal, yang dapat dijelaskan oleh dua dimensi relativisme dan idealisme. Idealisme merupakan suatu sikap untuk tidak merugikan orang lain sekecil apapun, sikap yang selalu melakukan perbuatan bermoral tanpa menimbang positif-negatif, sikap yang selalu memikirkan kehormatan dan kesejahteraan orang lain atau dengan kata lain tindakan bermoral adalah suatu tindakan yang ideal. Relativisme menggambarkan individu yang berprinsip bahwa tidak mungkin dapat menyenangkan semua pihak, sikap yang menyatakan bahwa moralitas tidak dapat dianggap suatu kebenaran, sikap yang menyatakan bahwa penerapan etika tidak sama dalam setiap situasi.

Filosofi moral individu memengaruhi pengambilan kebijakan bisnis seperti kebijakan dalam melakukan manajemen laba. Individu yang memiliki sifat idealistik cenderung tidak akan melakukan manajemen laba karena dapat

merugikan orang lain (Forsyth, 1982). Individu yang idealis akan menilai bahwa tindakan manajemen laba merupakan tindakan yang kurang etis. Sebaliknya, individu yang memiliki sifat relatif akan mempertimbangkan keadaan jika mereka dihadapkan untuk melakukan tindakan manajemen laba. Individu yang bersifat relatif akan menilai tindakan manajemen laba lebih longgar (lebih toleran) dibandingkan dengan individu yang idealis (Elias, 2002; Baharuddin dan Satyanugraha, 2004; Greenfield, 2008).

Salah satu alasan perlunya dilakukan penelitian kembali mengenai pengaruh filosofi personal terhadap manajemen laba karena terbatasnya penelitian tersebut. Alasan lainnya adalah hasil penelitian mengenai pengaruh filosofi moral terhadap kebijakan etis yang menggunakan setting di luar akuntansi menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Hasil penelitian Singhapakdi dkk (2000) menunjukkan bahwa idealisme dan relativisme memengaruhi intensi etis sejalan dengan hasil penelitian Moriss dkk (1996), sedangkan penelitian Bass (1998, 1999) serta penelitian Eastman dkk (2001) tidak menemukan hubungan yang signifikan antara filosofi moral dengan intensi perilaku etis. Arah yang kurang jelas mengenai pengaruh filosofi moral terhadap intensi perilaku etis menyebabkan masih perlunya dilakukan penelitian kembali. Selain itu dalam penelitian ini juga menganalisis pengaruh tidak langsung filosofi moral terhadap perilaku manajemen laba.

Beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa filosofi moral berasosiasi dengan *judgment* etis (Barnett dkk., 1996; Harrington, 1997; Bass dkk., 1998; Elias, 2002; Kim, 2003). Vitell, Rallapalli dan Singhapakdi (1993) menemukan

personal yang lebih idealis dan kurang relatifis cenderung menunjukkan sifat lebih jujur dan integritas yang tinggi daripada personal yang lebih relatif dan kurang idealis. Hasil survei lainnya, menunjukkan personal yang lebih ideal dan kurang relatif cenderung lebih mempertimbangkan etika dan tanggung jawab sosial daripada personal sebaliknya (Singhapakdi, Kraft, Vitell dan Rallapalli 1995).

Vaicy (1996) menemukan penurunan idealisme dan peningkatan relativisme menyebabkan personal memberikan *judgment* bahwa aktivitas yang secara moral dipertanyakan adalah etis. Beberapa hasil penelitian lain menunjukkan hal yang berbeda seperti Boyle (2000) yang menunjukkan bahwa personal yang memiliki idealisme yang tinggi maupun rendah tidak berbeda dalam melakukan *judgment* atas perilaku yang kurang etis. Sividas (2003) juga menemukan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara manajer yang idealis terhadap praktik penjualan yang kontroversial. Dari uraian sebelumnya menunjukkan adanya ketidakkonsistenan mengenai pengaruh filosofi moral dengan *judgment* etis dalam hal ini *moral reasoning*. Tidak adanya arah yang jelas dari pengaruh filosofi moral terhadap penalaran moral merupakan salah satu alasan perlunya untuk dilakukan penelitian kembali. Penelitian ini juga menawarkan model lain yaitu tidak hanya melihat pengaruh langsung saja tetapi juga menganalisis pengaruh tidak langsung faktor religiusitas melalui penalaran moral terhadap etika manajemen laba. Selain idealisme, relativisme serta penalaran moral faktor lain yang perlu dipertimbangan dalam pengambilan keputusan etis adalah religiusitas.

Religiositas merupakan faktor yang memengaruhi perilaku etis, seperti yang ditunjukkan dalam penelitian Clark dan Dawson (1996) terhadap 144 sampel mahasiswa bisnis serta penelitian Weaver dan Agle (2002). Hasil penelitian Barnett, Bass dan Brown (1996) juga menunjukkan bahwa religiositas memengaruhi standar moral seseorang. Manusia yang memiliki level religiositas yang tinggi akan lebih empati dan memperhatikan kepentingan orang lain (Hood, Spika, Hunsberger dan Gorsuch, 1996), serta religiositas akan memberikan kontribusi terhadap idealisme seseorang. Sejalan dengan hal tersebut, hasil survei atas faktor-faktor yang memengaruhi sikap dan perilaku etis yang dilakukan oleh Maryani dan Ludigdo (2001) menunjukkan bahwa faktor yang dianggap dominan memengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan adalah religiositas (67,46%).

Beberapa hasil penelitian juga menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara penalaran moral, *judgment*, persepsi tentang etis dan tidak etisnya suatu permasalahan dengan tingkat religiositas (Wimalasiri, 1996; Clark dan Dawson, 1996, Tse dan Au, 1997; Wagner dan Sanders, 2001; Razzaque dan Hwee, 2002). Namun demikian sebagian besar peneliti tersebut *setting* diluar lingkungan akuntansi, hal inilah yang kemudian menjadi motivasi penelitian ini guna melihat pengaruh tidak langsung religiositas terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba melalui level penalaran moral, dan filosofi moral.

1.2 Perumusan Masalah

Penelitian-penelitian mengenai perilaku manajemen laba secara umum sering dijelaskan dengan menggunakan teori keagenan. Pada penelitian ini akan

diinvestigasi faktor-faktor yang memengaruhi perilaku manajemen laba dengan menggunakan perspektif etis. Hal ini sejalan dengan argumen Baiman (1990) dan Noreen (1988) yang menyatakan bahwa manusia sebagai makhluk individu dan sosial memiliki etika sebagai salah satu dasar yang dipertimbangkan dalam proses pengambilan kebijakan etis.

Penelitian-penelitian terdahulu yang meneliti tentang proses pengambilan kebijakan etis atas kebijakan manajemen laba masih terbatas (Burns dan Merchant, 1990; Merchant dan Rockness, 1994; Kaplan dkk, 2007). Beberapa penelitian terdahulu telah meneliti mengenai tanggapan para direktur umum, manager keuangan, controller dan auditor (Bruns dan Merchant, 1990) dan mahasiswa program sarjana, MBA dan praktisi akuntan (Rosenzweig dan Fischer, 1994; Fischer dan Rosenzweig, 1995) terhadap etis tidaknya tindakan manajemen laba. Hasilnya menunjukkan belum adanya kesepakatan yang konsisten tentang penerimaan dari sudut pandang etis mengenai tindakan manajemen laba. Hasil penelitian terdahulu juga meneliti mengenai variabel langsung yang memengaruhi tindakan manajemen laba seperti faktor filosofi moral (Elias, 2002), peran individu (Kaplan, 2001), *causal attribution* (Kaplan dkk, 2007), nilai-nilai etis korporasi (Elias 2004).

Penelitian ini menganalisis kembali faktor-faktor yang mempengaruhi manajemen laba dengan mengembangkan hasil penelitian terdahulu khususnya penelitian Elias (2002) dengan melihat pengaruh tidak langsung filosofi moral terhadap manajemen laba. Faktor yang akan diteliti terutama pengaruh tingkat penalaran moral seperti yang disarankan oleh Chang dan Yen (2007). Selain itu

peneliti juga menambahkan faktor religiositas sebagai salah satu faktor yang diduga memiliki pengaruh tidak langsung terhadap manajemen laba. Pengambilan faktor tingkat religiositas didasarkan atas hasil survei Maryani dan Ludigdo (2001) yang menunjukkan bahwa faktor yang dianggap dominan memengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan adalah religiositas (67,46%).

Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu, maka permasalahan yang akan diteliti adalah faktor-faktor yang memengaruhi manajemen laba dari perspektif etis khususnya adalah faktor religiositas, filosofi moral dan penalaran moral. Berdasarkan dari permasalahan utama tersebut kemudian dirinci lima pertanyaan penelitian yaitu:

1. Bagaimana pengaruh religiositas terhadap filosofi moral dan tingkat penalaran moral? Apakah tingkat religiositas akan berpengaruh terhadap idealisme dan relativisme individu, serta apakah tingkat religiositas berpengaruh terhadap kemampuan penalaran moral individu?
2. Bagaimana pengaruh filosofi moral terhadap perilaku manajemen laba? Apakah idealisme individu akan memengaruhi penilaian individu atas perilaku manajemen laba dan apakah relativisme individu memengaruhi perilaku manajemen laba?
3. Bagaimana pengaruh filosofi moral terhadap tingkat penalaran moral? Apakah idealisme akan berpengaruh terhadap kemampuan penalaran moral individu dan apakah relativisme individu akan berpengaruh terhadap kemampuan penalaran moral individu?.

4. Apakah tingkat penalaran moral individu berpengaruh terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba?

1.3 Tujuan Dan Manfaat Penelitian

Secara umum, penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai pengaruh faktor-faktor individual yaitu penalaran moral, filosofi moral personal dan religiositas terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Pengaruh yang akan dianalisis adalah pengaruh langsung dan tidak langsung faktor-faktor tersebut terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Secara khusus rincian tujuan penelitian adalah untuk memberikan beberapa bukti empiris mengenai:

1. Pengaruh tingkat religiositas terhadap filosofi moral yang diukur dengan relativisme dan idealisme. Analisis dilakukan untuk mengetahui apakah religiositas individu akan berpengaruh pada idealisme serta relativisme.
2. Pengaruh tingkat religiositas terhadap kemampuan melakukan penalaran moral. Analisis ini dilakukan untuk mengetahui apakah tingkat religiositas akan memengaruhi kemampuan penalaran moral individu.
3. Pengaruh filosofi moral yang diukur dengan relativisme dan idealisme terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba. Analisis dilakukan untuk mengetahui apakah idealisme individu berpengaruh pada penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba dan apakah

relativisme individu berpengaruh terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba.

4. Pengaruh penalaran moral terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba, untuk mengetahui apakah level penalaran moral individu akan memengaruhi penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba.

Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam riset akuntansi keperilakuan dan akuntansi manajemen sebagai bahan untuk pengembangan penelitian lebih lanjut. Selain itu penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan pada para praktisi. Manfaat penelitian dapat dirinci sebagai berikut:

1. Bagi para akademisi, peneliti dan konsultan profesional, hasil penelitian akan memberikan kontribusi mengenai penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Hasil penelitian akan memberikan masukan mengenai hubungan langsung antara kemampuan penalaran moral, dan filosofi moral terhadap manajemen laba, serta hubungan tidak langsung antara filosofi moral dan tingkat religiositas dengan penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba
2. Bagi asosiasi profesi akuntan, hasil penelitian akan memberikan kontribusi yaitu sebagai bahan pertimbangan didalam mengembangkan kebijakan, dan program pendidikan yang berkaitan dengan manajemen laba.

3. Bagi para manajemen perusahaan, hasil penelitian akan memberikan masukan mengenai faktor-faktor yang akan memengaruhi seseorang didalam mengambil kebijakan etis terutama kebijakan manajemen laba.

1.4 Orisinalitas Penelitian

Penelitian ini merupakan pengembangan riset mengenai faktor-faktor yang memengaruhi penilaian individu atas perilaku manajemen laba. Pengembangan dilakukan dengan mengintegrasikan variabel individual (religiositas, idealisme, relativisme dan penalaran moral) dengan penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Penelitian sebelumnya telah meneliti variabel yang berpengaruh langsung pada manajemen laba yaitu filosofi moral (Elias, 2002; Greenfield, 2008), peran individu (Kaplan, 2001), nilai-nilai etis korporasi (Elias, 2004), *causal attribution* (Kaplan dkk., 2007), komitmen profesional (Greenfield, 2008).

Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya. Perbedaan penelitian terletak faktor-faktor individual yang diduga akan memengaruhi etika atas tindakan manajemen laba yaitu faktor penalaran moral, filosofi moral dan religiositas. Selain itu penelitian ini dilakukan juga untuk mengetahui pengaruh langsung dan tidak langsung dari variabel-variabel tersebut, sedangkan sebagian besar penelitian-penelitian terdahulu melihat faktor-faktor yang berpengaruh langsung terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba (Burn dan Merchat, 1990; Fischer dan Rosenzweig, 1994; Fischer dan Rosenzweig, 1995; Elias, 2002, 2004; Kaplan, 2001, 2007; Greenfield, 2008).

Penelitian ini diharapkan akan memberikan kontribusi tambahan dengan menganalisis khususnya pengaruh religiositas dan penalaran moral pada tindakan manajemen laba yang selama masih terbatas. Selain itu penelitian juga mengkaji kembali pengaruh filosofi moral, tetapi memperhatikan pula keterkaitannya dengan religiositas dan penalaran moral yang pada akhirnya akan berpengaruh pada penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Hasil penelitian ini diharapkan akan membantu para manajemen untuk lebih berhati-hati didalam menyusun kebijakan operasional dan akuntansi dalam perusahaan.

BAB II TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Tujuan utama penelitian adalah melakukan analisis mengenai pengaruh faktor-faktor individual terhadap penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Penelitian ini merupakan penelitian survei yang mengumpulkan informasi mengenai penilaian etis para responden terhadap perilaku manajemen laba. Dalam bagian ini dibahas lebih dahulu mengenai manajemen laba, kemudian dilanjutkan pembahasan tentang teori dalam pengambilan kebijakan etis yaitu teori *cognitive moral development* (perkembangan moral kognitif) serta *ethical action theory* (teori tindakan etis), dan variabel-variabel memengaruhi penilaian etis individu atas perilaku manajemen laba. Hasil-hasil penelitian terdahulu dan hubungan antar variabel serta model penelitian dibahas diakhir sub bab ini.

2.1 Manajemen Laba

Laba sering disebut sebagai “*bottom line*” atau “*net income*” yang merupakan salah satu butir penting dalam laporan keuangan. Laba mengindikasikan tentang adanya suatu aktivitas yang bernilai tambah. Laba merupakan sinyal yang memberikan arahan dalam melakukan kebijakan investasi dalam pasar modal. Peningkatan laba merepresentasikan peningkatan nilai perusahaan, dan penurunan laba merupakan tanda atau sinyal terjadinya penurunan nilai perusahaan (Lev, 1998). Pentingnya informasi laba menyebabkan manajemen perusahaan memiliki kepentingan untuk mengelola cara penyajiannya. Para eksekutif sangat memahami pengaruh pilihan akuntansi yang

memberikan dampak kebijakan terbaik bagi perusahaan. Para eksekutif kemudian mempelajari bagaimana melakukan manajemen laba.

Schipper (1989) mendefinisikan manajemen laba sebagai praktik campur tangan manajemen pada proses pelaporan keuangan eksternal dengan tujuan atau maksud memperoleh keuntungan pribadi. Levitt (1998) mendefinisikan manajemen laba sebagai permainan sulap akuntansi dengan menyembunyikan realitas keuangan yang sesungguhnya dari para investor. Sementara itu Fischer dan Rosenzweig (1995) mendefinisikan manajemen laba dari sudut pandang praktik akuntansi sebagai perilaku manajer meningkatkan (menurunkan) laporan laba saat ini dari perusahaan tanpa berhubungan dengan peningkatan (penurunan) probabilitas ekonomi jangka panjang perusahaan

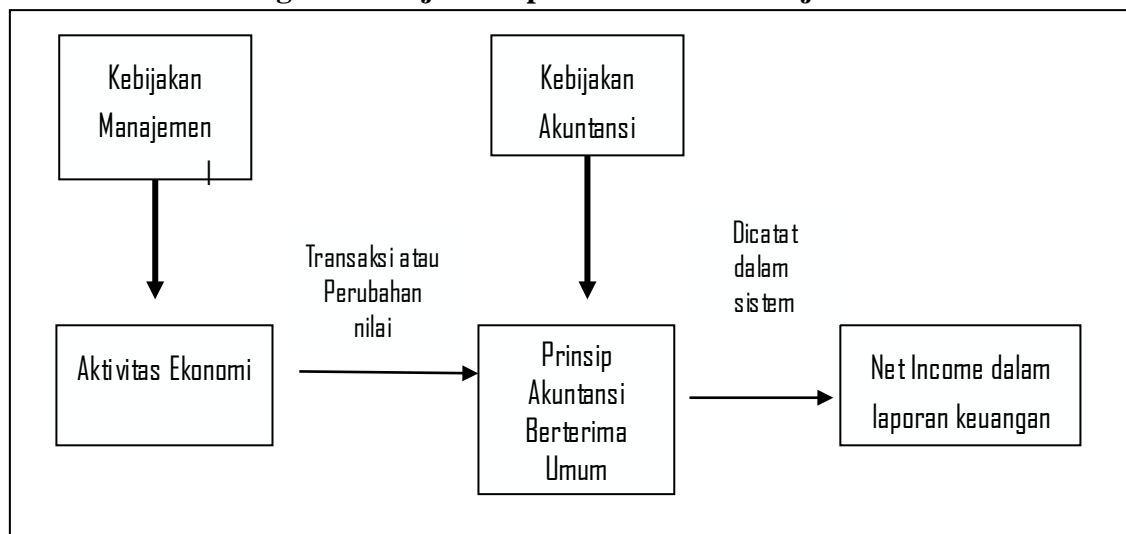
Kesimpulan dari beberapa pendapat yang dikemukakan sebelumnya menunjukkan bahwa manajemen laba merupakan praktik penggunaan *judgment* dalam pelaporan keuangan dan dalam struktur transaksi untuk mengubah laporan keuangan, sehingga dapat menyesatkan *stakeholders* mengenai kinerja keuangan perusahaan atau memengaruhi kontrak yang tergantung pada angka-angka akuntansi (Healy dan Wahlen, 1999). Menurut McKee (2005), manajemen laba dapat dilakukan oleh manajemen untuk menampilkan laba yang diinginkan dengan menggunakan dua cara yaitu:

- a. Melalui *accounting choice* (kebijakan akuntansi) yang terdapat dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum, tindakan ini kategorikan sebagai *accounting-based activities*

- b. Melalui kebijakan operasional yang dinamakan dengan *economic earning management* atau *operating-based activities*.

Pengaruh kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional dapat digambarkan dalam gambar 2.1 yang ditulis oleh McKee (2005).

Gambar 2.1 Pengaruh kebijakan operasional dan Kebijakan Akuntansi



Sumber: McKee. Thomas. E. 2005. *“Earning Management: An Executive Perspective”*. Thomson South Westren

Beberapa manager memandang praktik manajemen laba merupakan alat legitimasi, yang bermanfaat untuk memenuhi tanggungjawab mereka dalam memaksimalkan tingkat kembalian pada pemegang saham. Namun demikian ada juga yang beranggapan bahwa tindakan ini akan mendistorsi informasi karena menyesatkan para pengguna laporan keuangan (Burn dan Merchant, 1990).

Sebagian besar penelitian tentang manajemen laba pada umumnya menggunakan teori keagenan untuk menjelaskan terjadinya praktik manajemen laba. Jensen dan Meckling (1976) melalui tulisannya tentang *theory of the firm* yang membahas tentang perilaku manajerial, *agency cost*, dan struktur

kepemilikan. Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan *agency relationship* atau hubungan keagenan sebagai:

A contract under which one or more (principal) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision-making authority to the agent.

Menurut Scott (1997) manajemen laba didefinisikan sebagai:

Given that managers can choose accounting policies from a set (for example, GAAP), it is natural to expect that they will choose policies so as to maximize their own utility and/or the market value of the firm.

Dari definisi tersebut manajemen laba merupakan pemilihan kebijakan akuntansi oleh manajer dari standar akuntansi yang ada dan secara alamiah dapat memaksimalkan utilitas mereka dan atau nilai pasar perusahaan. Scott (1997) membagi cara pemahaman atas manajemen laba menjadi dua. Pertama, melihatnya sebagai perilaku oportunistik manajer untuk memaksimalkan utilitasnya dalam menghadapi kontrak kompensasi, kontrak utang, dan *political costs* (*Opportunistic Earnings Management*). Kedua, dengan memandang manajemen laba dari perspektif *efficient contracting* (*efficient earnings management*), di mana manajemen laba memberi manajer suatu fleksibilitas untuk melindungi diri mereka dan perusahaan dalam mengantisipasi kejadian-kejadian yang tak terduga untuk keuntungan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak. Dengan demikian, manajer dapat memengaruhi nilai pasar saham perusahaannya melalui manajemen laba.

Teori keagenan berasumsi bahwa prinsipal akan berasumsi agen (seperti prinsipal) akan didorong oleh kepentingan sendiri (*self-interest*). Manajemen laba merupakan salah satu bentuk mengutamakan *self-interest* yaitu transfer kesejahteraan dari *stakeholder* yang satu ke lainnya yang dihasilkan karena adanya asimetri informasi antara manajer dan *stakeholders*.

Dalam tulisannya Dye (1988) mengatakan bahwa manajemen laba merupakan konsekuensi atas manfaat asimetri informasi yang digunakan oleh manajer pada *shareholders*. Dye mengatakan bahwa manajemen laba merupakan dasar untuk meningkatkan numerasi eksekutif dan investor akan menyisihkan dana untuk numerasi tersebut. Selain itu, pemegang saham lama menginginkan agar pasar memberikan nilai baik pada perusahaannya, sehingga manajemen laba akan mengarahkan pada adanya transfer kesejahteraan dari investor baru ke investor lama (Dye, 1988). Berdasarkan beberapa hal tersebut maka dapat disimpulkan bahwa manajemen laba terjadi karena adanya *self interest* dengan menggunakan asimetri informasi. Hal ini dapat merugikan *stakeholders* yang mengharapkan informasi penting dalam laporan keuangan

Stakeholders bergantung dengan laporan keuangan dengan mengasumsikan laba yang dilaporkan saat ini mengindikasikan profitabilitas jangka panjang. Contohnya, pemegang saham dan investor potensial menggunakan laporan keuangan dalam membuat kebijakan investasi. *Supplier* mungkin menggunakan laporan keuangan untuk memutuskan pada perusahaan mana mereka akan berbisnis. Bank bergantung pada laporan keuangan dalam pembuatan kebijakan hutang. Ketika terjadi praktik manajemen laba maka

laporan keuangan tidak secara akurat merefleksikan kondisi ekonomi perusahaan, kepercayaan *stakeholders* dilanggar. *Stakeholders* mungkin akan mengambil kebijakan yang tidak tepat atas kepentingan terbaik mereka, yang seharusnya tidak perlu mereka lakukan jika laporan keuangan yang disajikan tidak terdistorsi.

Penurunan kualitas laporan keuangan merupakan dampak utama yang diakibatkan dari adanya manajemen laba (Greenfield, 2008). Dampak lainnya adalah dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan, memberikan bias dalam laporan keuangan dan dapat mengganggu pemakai laporan keuangan yang mempercayai angka laba dalam laporan keuangan sebagai laba tanpa rekayasa (Setiawati dan Na'im, 2000). Publik sangat menghargai profesi akuntan dibandingkan dengan profesi lainnya. Publik juga percaya bahwa profesi ini terguncang karena adanya skandal laporan keuangan yang melibatkan profesi akuntan. Akuntan memiliki fungsi krusial didalam menyiapkan laporan organisasi yang mencerminkan status keuangan organisasi dengan transparan dan adil. Akuntan merupakan penjaga kepercayaan publik pada institusi. Oleh karena itu profesi akuntan selayaknya memiliki integritas yang solid dan reputasi yang tinggi.

Kebijakan dan *judgment* akuntan serta manajer perlu diteliti, untuk mengetahui sensitivitas etis yang mereka miliki ketika melakukan manajemen laba. Walaupun perlu juga mempertimbangkan tekanan yang mungkin dirasakan oleh akuntan maupun manager sehingga mereka melakukan praktik manajemen laba. Beberapa penelitian menjelaskan mengenai manajemen laba. Duncan (2001) menjelaskan perbedaan faktor eksternal dan personal dalam tindakan

manajemen laba. Duncan menyatakan bahwa tekanan untuk memenuhi peramalan dari para analis dan kewajiban kontraktual merupakan contoh dari faktor eksternal. Penelitian empiris cenderung mendukung dugaan tersebut. Kasznick (1999) menemukan bahwa perusahaan yang melakukan kesalahan peramalan laba akan mengalami penurunan harga saham. Duncan (2001) juga mengatakan bahwa tekanan untuk mengejar bonus, promosi dan rendahnya etika auditor merupakan faktor personal dalam tindakan manajemen laba. Healy (1985) menemukan motivasi internal untuk melakukan manajemen laba seperti penetapan bonus bagi manajer dan Merchant (1990) menyimpulkan bahwa manajemen laba dilakukan untuk mengejar target anggaran.

Hasil survei menunjukkan bahwa tindakan manajemen laba sudah meluas. Levitt (1998) mengatakan bahwa praktik ini secara nyata bukan merupakan hal baru dalam akuntansi dan metoda manajemen laba menjadi semakin berkembang akhir-akhir ini. Martin dkk (2002) menyatakan bahwa *Securities and Exchange Commission* (SEC) meningkatkan penelitian yang mendalam mengenai aktivitas manajemen laba akhir-akhir ini, dan mengkonfirmasi kepercayaan agen mengenai kecurangan yang sederhana. Pada bulan Juli 2001 SEC menginvestigasi 260 kasus kecurangan yang melibatkan laba, dan telah terjadi peningkatan yang dramatis. Hasil survei Nelson dkk (2002) pada manager audit di kantor akuntan publik (KAP) besar menunjukkan bahwa klien mereka cenderung melakukan manajemen laba.

Penelitian-penelitian terdahulu masih sedikit yang mengkaji tindakan manajemen laba dilihat dari prespektif etika yang kurang diperhatikan dalam

agency theory (Noreen, 1988). Dalam teori tindakan etis dikemukakan bahwa kecenderungan seseorang untuk bertindak kurang etis sangat dipengaruhi oleh kemampuan penalaran moral atas individu tersebut. Kemampuan penalaran moral akuntan juga akan memengaruhi *judgment* profesional akuntan terutama jika akuntan dihadapkan pada permasalahan etika ketika mengambil proses pengambilan kebijakan.

Peneliti-peneliti terdahulu mendukung *agency theory* bahwa para manajer bertindak untuk kepentingan pribadi daripada untuk kepentingan perusahaan, ketika terdapat insentif atas pekerjaan mereka dan adanya informasi asimetri antara para manajer dan pemilik perusahaan. Ketika manajer mempunyai informasi internal maka kemungkinan mereka akan bersifat oportunistik yang dapat mengarah ke perilaku disfungsi (Eisenhardt, 1989).

Noreen (1988) mengusulkan adanya satu penjelasan alternatif atas tindakan manajer melakukan manajemen laba. Noreen mengindikasikan bahwa *agency theory* mengabaikan hubungan yang esensial antara etika dan ekonomi. Noreen menekankan pentingnya perilaku etis, seperti yang diutarakan oleh Jensen (2006) teori keuangan dan praktik tidak lengkap tanpa mempertimbangkan sifat integritas sebagai suatu kebutuhan untuk memaksimalkan nilai perusahaan pada jangka panjang. Temuan Noreen (1988) sejalan dengan temuan Rutledge dan Karim (1999) menyatakan bahwa penalaran moral memengaruhi keputusan evaluasi proyek.

2.2 Penalaran Moral

Menurut Kohlberg (1981) prinsip moral bukan merupakan aturan untuk suatu tindakan, tetapi merupakan alasan suatu tindakan. Struktur utama moral adalah keadilan dan moral pada dasarnya dipandang sebagai konflik mengenai hal yang baik di satu sisi dan hal buruk di sisi lain. Konflik tersebut merupakan suatu keadaan yang harus diselesaikan antara dua kepentingan, yaitu antara kepentingan diri dan orang lain, atau antara hak dan kewajiban. Dengan demikian, moralitas merupakan hasil dari timbang menimbang antara kedua komponen tersebut.

Penalaran moral merupakan konsep penting dalam profesi akuntansi karena berhubungan dengan kepedulian, independensi, objektif, integritas (Thorne, 1999; Jones dan Ponemon, 1993). Penalaran moral merupakan kemampuan akuntan untuk membuat pertimbangan tanpa memasukkan kepentingan pribadi dan mengakui dampak pertimbangan mereka terhadap kesejahteraan orang lain (Ponemon dan Gabhart, 1994; Jones, 1991). Walaupun pengetahuan teknik merupakan hal yang esensial dalam keahlian akuntan, dalam banyak situasi, tetapi ketika ada aturan yang tidak jelas atau ketika tidak ada aturan, kemampuan penalaran moral akuntan menentukan kualitas *judgment profesional* akuntan (Gibbins dan Mason, 1988).

Penalaran moral dapat diartikan sebagai suatu proses pemikiran seseorang tentang dilema etis, dan kemudian sampai pada keputusan bahwa sesuatu itu baik atau buruk (Kohlberg, 1981). Tahapan perkembangan moral adalah ukuran dari tinggi rendahnya moral seseorang berdasarkan perkembangan penalaran moralnya seperti yang diungkapkan oleh Lawrence Kohlberg yang dikenal dengan teori

perkembangan moral kognitif. Perkembangan penalaran moral sering disebut juga kesadaran moral (*moral reasoning, moral judgment, moral thinking, ethically judgment*), merupakan faktor penentu yang melahirkan perilaku moral dalam pengambilan keputusan etis, sehingga untuk menemukan perilaku moral yang sebenarnya hanya dapat ditelusuri melalui penalarannya. Artinya, pengukuran moral yang benar tidak sekedar mengamati perilaku moral yang tampak, tetapi harus melihat pada kesadaran moral yang mendasari (yang menjadikan alasan) keputusan perilaku moral tersebut. Dengan mengukur tingkat kesadaran moral akan dapat mengetahui tinggi rendahnya penalaran moral tersebut (Jones, 1991).

Psikologi penalaran moral memberikan teori yang menjelaskan proses pengambilan kebijakan yang dilakukan sebelum perilaku etis. Teori ini pertama kali dikembangkan oleh Piaget, 1932, kemudian dikembangkan Kohlberg (1969) yang dinamakan dengan *theory of moral development* sering juga disebut dengan teori perkembangan moral kognitif

Teori perkembangan moral kognitif yang diusulkan Kohlberg (1969, 1981) telah banyak digunakan dalam memahami alasan yang dibuat seseorang saat membuat *moral judgments* (Snarey, 1985). Kohlberg (1969) memodifikasi dan mengelaborasi hasil Jean Piaget. Kohlberg (1969) mendefinisikan penalaran moral sebagai *judgment* tentang benar dan salah, pengembangan adalah tahap kematangan penalaran moral. Ia juga mendefinisikan tahap penalaran moral sebagai penalaran yang digunakan untuk mempertahankan posisi ketika dihadapkan pada dilema moral. Berdasarkan sudut pandang tersebut, Kohlberg berpikir bahwa hal tersebut adalah lebih penting daripada pilihan aktual yang

dibuat, karena pilihan-pilihan yang dibuat seseorang tidak selalu jelas. Teori perkembangan moral mengatakan penalaran etis kognitif merupakan hal yang sangat kompleks sebagai proses peningkatan dan kematangan kognitif. Teori perkembangan moral mengasumsikan seseorang yang berpenalaran moral pada tingkat yang lebih rendah tidak dapat memproses penalaran moral pada tingkat yang lebih tinggi.

Teori perkembangan moral kognitif mengindikasikan juga bahwa standar etis yang ditunjukkan pada saat ini tidak menjamin akan menunjukkan standar yang sama pada masa yang akan datang. Pendidikan berkelanjutan dan pelatihan bagi perusahaan atau profesi yang membutuhkan standar moral tinggi dibutuhkan untuk mempertahankan, meningkatkan perilaku moral serta menyelaraskan dengan *core ethical value* perusahaan maupun profesi (Galla, 2007). Kohlberg merepresentasikan penalaran moral secara logika dengan serangkaian level penalaran dan tahapan *developmental* seperti terlihat dalam tabel 2.1.

2.3 Teori Model Tindakan Etis

Model *judgment* moral dari Kohlberg telah memberikan kontribusi yang signifikan dalam bidang psikologi moral. Teori Kohlberg menerangkan perkembangan etika individu tetapi tidak menunjukkan hasil dari perkembangan etika didalam tindakan etis. Sebagai perkembangan etis itu sendiri tidak cukup menghasilkan perilaku etis berdasarkan teori kohlberg. Rest menyatakan bahwa perkembangan moral merupakan bagian penting dari psikologi moralitas secara original telah dilakukan oleh Kohlberg (Rest dkk., 1999). Rest kemudian mengembangkan model empat komponen sebagai sintesa pendekatan lain yang

kemudian dikenal dengan *model of ethical action theory* (Rest, 1979, 1994) dalam rerangka pemikiran yang didasari dari teori perkembangan moral kognitif (Kohlberg, 1969). Teori *model of ethical action* mengatakan bahwa penalaran moral terdiri dari empat komponen.

Tabel 2.1 Enam Tahap Penalaran Moral (Kohlberg, 1969)

PRE-CONVENTIONAL (berorientasi pada diri sendiri)	
Stage 1	:Ketaatan dan hukuman. Penilaian baik-buruk, benar-salah didasarkan pada akibat fisik yang ditimbulkannya. Individu tunduk dan patuh pada peraturan, dan kekuasaan yang bersifat fisik, untuk menghindari hukuman tanpa mempertimbangkan arti dan nilai kebenaran secara lebih mendalam
Stage 2	:Pandangan individualistik. Melakukan suatu tindakan yang dianggap benar untuk memperoleh imbalan sebagai gantinya, bukan berdasarkan kesetiaan, rasa terima kasih atau keadilan.

CONVENTIONAL (Berorientasi padas relantionship)	
Stage 3	: Mutal ekspektasi interpersonal, hubungan dan kesesuaian. Memperlihatkan <i>stereotype</i> perilaku yang baik. Berbuat sesuai dengan apa yang diharapkan pihak lain.
Stage 4	: Sistem sosial dan hati nurani. Mengikuti aturan hukum dan masyarakat (sosial, legal, dan sistem keagamaan) dalam usaha untuk memelihara kesejahteraan masyarakat.

POST-CONVENTIONAL (Berorientasi pada prinsip-prinsip personal)	
Stage 5	:Kontrak sosial dan hak individual. Mempertimbangkan relativism pandangan personal, tetapi masih menekankan aturan dan hukum.
Stage 6	:Prinsip-prinsip etika universal. Bertindak sesuai dengan pemilihan pribadi prinsip etika keadilan dan hak (perspektif rasionalitas individu yang mengakui sifat moral).

Sumber: Kohlberg , 1969

Komponen pertama, sensitivitas etis. Sensivitas etis merujuk pada identifikasi isu-isu etis. Pada proses pertama termasuk aktivitas menginterpretasikan situasi, peranan yang diambil mengenai beberapa tindakan

yang mungkin akan memengaruhi orang lain, membayangkan *cause-effect* atas kejadian tersebut, dan sadar tentang keberadaan dilema etis.

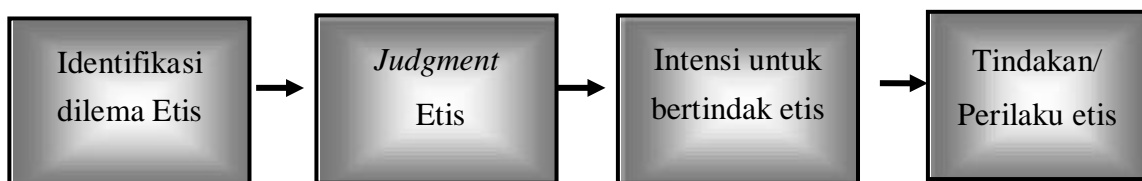
Komponen kedua, *judgment* etis. *Judgment* etis merujuk pada *judgment* etis atas solusi yang ideal terhadap dilema yang terjadi. Pada tahapan ini termasuk menilai dasar tindakan dengan menggunakan *moral sense*.

Komponen yang ketiga adalah intensi etis. Intensi etis merujuk pada intensi untuk mematuhi atau tidak mematuhi *judgment*. Intensi bertindak etis, meliputi asesmen nilai dari pilihan yang 'benar' dibandingkan dengan alternatif kebijakan lain dalam memformulasikan intensi bertindak.

Komponen keempat adalah tindakan/perilaku etis untuk memecahkan dilema etis. Tindakan ini meliputi keberadaan tugas-tugas moral, mempunyai keberanian untuk mengatasi godaan dalam rangka memenuhi tujuan moral.

Keempat komponen proses penalaran moral dapat digambarkan seperti gambar 2.2.

Gambar 2.2 Proses Penalaran Moral



Sumber: Jones, dkk:2003.

Rest (1979, 1986) mengembangkan *Defining Issues Test* (DIT) sebagai alternatif untuk proses pengukuran penalaran moral. DIT telah digunakan secara luas sebagai metode pengukuran penalaran moral dan berkorelasi dengan teori perkembangan moral kognitif Kohlberg. DIT menilai tentang pandangan

seseorang atas isu-isu moral yang krusial dalam satu kondisi yang menunjukkan adanya dilema moral.

2.4 Filosofi Moral Personal

Hal yang perlu diperhatikan dalam etika adalah konsep diri dari sistem nilai yang ada pada individu sebagai pribadi yang tidak lepas dari sistem nilai diluar dirinya. Tiap-tiap pribadi memiliki konsep diri sendiri yang turut menentukan perilaku etikanya, sesuai dengan peran yang disandangnya (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998). Menurut Cohen dkk. (1980) filosofi moral setiap individu pertama-tama ditentukan oleh kebutuhannya. Kebutuhan tersebut berinteraksi dengan pengalaman pribadi dan sistem nilai individu yang akan menentukan harapan-harapan atau tujuan dalam setiap perlakuannya sehingga pada akhirnya individu tersebut menentukan tindakan apa yang akan diambilnya. Menurut Forsyth (1980) Filosofi moral dikendalikan oleh dua karakteristik yaitu idealisme dan relativisme.

Idealisme mengacu pada suatu hal yang dipercaya oleh individu dengan konsekuensi yang dimiliki dan diinginkannya tidak melanggar nilai-nilai moral. Idealisme berhubungan dengan tingkat dimana individual percaya bahwa konsekuensi yang diinginkan (konsekuensi positif) tanpa melanggar kaidah moral. Sikap idealis juga diartikan sebagai sikap tidak memihak dan terhindar dari berbagai kepentingan. Seorang akuntan yang tidak bersikap idealis hanya mementingkan dirinya sendiri agar mendapat *fee* yang tinggi dengan meninggalkan sikap independensi.

Sedangkan relativisme adalah suatu sikap penolakan terhadap nilai-nilai moral yang absolut dalam mengarahkan perilaku etis. Sikap relativisme secara implisit menolak moral absolut pada perilakunya. Individu yang relativistik percaya bahwa moral itu bersifat subyektif, yang berbeda satu dengan lainnya.

Konsep idealisme dan relativisme tidak berlawanan, namun menunjukkan dua skala yang terpisah. Forsyth (1981) memberikan kategori Filosofi moral ke dalam empat klasifikasi menggunakan matrik 2 x 2 (gambar 2.3) yang dapat dikategorikan menjadi empat klasifikasi sikap Filosofi moral : (1) Situasionis, mendukung analisis individual terhadap tindakan dalam setiap situasi (2) Absolutis, menganggap bahwa hasil terbaik suatu tindakan bisa selalu dicapai dengan mengikuti aturan moral universal (3) Subyektivis, penilaian tindakan berdasarkan nilai-nilai dan perspektif pribadi dan (4) Eksepsionis, aturan moral universal memandu pertimbangan dalam bertindak, tetapi secara pragmatis terbuka pengecualian.

Filosofi moral atau ideologi etis merupakan landasan etika dan faktor penting yang berdampak pada moral dan judgment etis seseorang (Singhapakdi dkk., 1995). Filosofi moral yang dimiliki seseorang merupakan faktor yang dapat menjelaskan perbedaan dalam judgment etis (Barnett dkk., 1994) dan perilaku etis (Hunt dan Vitell, 1986).

Forsyth (1980) menunjukkan bahwa individu memiliki pendirian tertentu atas etika dan posisi yang mereka ambil tersebut akan memengaruhi dalam proses *judgment* yang mereka buat. Forsyth berargumen bahwa perbedaan-perbedaan di dalam filosofi klasik dapat secara sederhana direpresentasikan dalam dua

dimensi yaitu, relativisme dan idealisme. Sebagai contoh, *teleology* dan *deontology* yang bersifat nonrelativistis dan mengembangkan prinsip moral universal. Teleologi didasarkan pada analisis atas kosekuensi-konsekuensi yang akan ditimbulkan dan deontology didasarkan pada kebenaran yang tidak bisa dipisahkan pada tindakan-tindakan berdasar pada hukum alam. Berbagai cabang dari skeptisisme etis bersifat relativistis, yang secara umum menolak prinsip-prinsip moral yang universal (Forsyth, 1980).

Deontology adalah filosofi idealistis yang tidak hanya memperhatikan perilaku dan tindakan, namun lebih pada bagaimana orang melakukan usaha dengan sebaik-baiknya dan mendasarkan pada nilai-nilai kebenaran untuk mencapai tujuannya. *Teleology*, sebaliknya, pragmatis secara alami, mempertimbangkan kemungkinan bahwa sebagian tindakan-tindakan pelanggaran dapat dianggap merupakan hal yang etis, jika tindakan tersebut menghasilkan hasil-hasil yang positif lebih besar dari pada hal negatif (Forsyth, 1980). Pemikiran teleology menekankan dalam maksimalisasi yang bermanfaat untuk masyarakat atau sebanyak-banyak orang.

Gambar 2.3 Klasifikasi Filosofi Moral

	Relativisme Tinggi	Relativisme Rendah
Idealisme Tinggi	Situasionis Menolak aturan-aturan moral, mendukung analisis individual atas setiap tindakan dalam setiap situasi	Absolutis Megasumsikan bahwa hasil yang terbaik hanya dapat dicapai dengan mengikuti aturan moral secara universal
Idealisme Rendah	Subyektivis Penghargaan lebih didasarkan pada nilai personal dibandingkan prinsip moral secara universal	Eksepsionis Moral secara mutlak digunakan sebagai pedoman pengambilan keputusan secara pragmatis terbuka untuk melakukan pengecualian terhadap standar yang berlaku

Sumber: Forsyth, 1980

Forsyth (1980) menyatakan bahwa dimensi relativisme dan idealisme, ketika diterapkan pada individu akan mendeskripsikan ideologi etis individu. Selaras dengan Forsyth (1980), filosofi moral individu memberikan suatu perspektif unik pada pertanyaan-pertanyaan moral yang menentukan bagaimana ia mempertimbangkan issue moral. Individu yang sangat relativistis menolak aplikasi aturan-aturan atau standar-standar universal untuk menggambarkan satu tindakan bermoral atau tidak. Konsep relativisme menunjukkan perilaku penolakan terhadap kemutlakan aturan-aturan moral yang mengatur perilaku individu yang ada. Filosofi moral ini mengkritik penerapan prinsip-prinsip aturan moral yang universal. Relativisme menyatakan bahwa tidak ada sudut pandang suatu etika yang dapat diidentifikasi secara jelas merupakan 'yang terbaik', karena setiap individu mempunyai sudut pandang tentang etika dengan sangat beragam dan luas (Forsyth, 1980).

Individu yang nonrelativistis percaya benar pada prinsip-prinsip moral yang absolut sebagai pedoman untuk menentukan tindakan yang bermoral atau tidak. Individu yang sangat idealistis memiliki prinsip yang menitikberatkan bagi kesejahteraan orang lain. Idealisme menunjukkan keyakinan bahwa konsekuensi sebuah keputusan yang diinginkan dapat diperoleh tanpa melanggar nilai-nilai luhur moralitas. Dimensi ini dideskripsikan sebagai sikap individu terhadap suatu tindakan dan bagaimana tindakan itu berakibat kepada orang lain. Individu dengan idealisme yang tinggi percaya bahwa tindakan yang etis seharusnya mempunyai konsekuensi yang positif dan selalu tidak akan berdampak atau berakibat merugikan kepada orang lain sekecil apapun (Barnett dkk., 1994). Individu yang

idealis hanya sedikit yang percaya bahwa tindakan-tindakan etis kadang-kadang akan merugikan pada sebagian orang dan hanya sebagian orang yang menikmati manfaat.

2.5 Religiositas

Religiositas didefinisikan sebagai suatu sistem yang terintegrasi dari keyakinan (*belief*), gaya hidup, aktivitas ritual dan institusi yang memberikan makna dalam kehidupan manusia dan mengarahkan manusia pada nilai –nilai suci atau nilai-nilai tertinggi (Corbett, 1990). Asumsi mengenai sulitnya pengukuran religiositas mulai berkurang karena berkembangnya pengukuran religiositas di bidang ilmu psikologi, theologi dan sosiologi. Religiositas biasanya didefinisikan sebagai (Cornwall dkk., 1986):

- a. *Cognition (religious knowledge, religious belief)*
- b. *Affect*, yang berhubungan dengan *emotional attachment* atau *emotional feelings* tentang agama
- c. Perilaku, seperti kehadiran dan afiliasi dengan tempat beribadah, kehadiran, membaca kitab suci, dan berdoa.

Beberapa operasionalisasi dari religiositas sudah tersedia diantaranya *intrinsic* dan *extrinsic religiousness* (Allport dan Ross, 1967; Donahue, 1985), dan *religiosity typology* (Glock dan Stark, 1965). Glock dan Stark merumuskan religiositas sebagai komitmen religius (yang berhubungan dengan agama atau keyakinan iman), yang dapat dilihat melalui aktivitas atau perilaku individu yang bersangkutan dengan agama atau keyakinan iman yang dianut. Pengukuran

religiositas menurut Glock dan Stark (1965) dapat dikelompokkan dalam beberapa aspek sebagai berikut:

1. *Religious Practice (the ritualistic dimension)*

Tingkatan sejauh mana seseorang mengerjakan kewajiban ritual di dalam agama, seperti sembahyang, zakat, puasa dan sebagainya.

2. *Religious belief (the ideological dimension)*

Sejauh mana seseorang menerima hal-hal yang dogmatik di dalam ajaran agamanya. Misalnya kepercayaan tentang adanya Tuhan, Malaikat, Kitab-Kitab Suci, Nabi.

3. *Religious Knowledge (the intellectual dimension)*

Seberapa jauh seseorang mengetahui tentang ajaran agamanya. Hal ini berhubungan dengan aktivitas seseorang untuk mengetahui ajaran-ajaran dalam agamanya.

4. *Religious feeling (the experiential dimension)*

Dimensi yang terdiri dari perasaan-perasaan dan pengalaman-pengalaman keagamaan yang pernah dirasakan dan dialami. Misalnya seseorang merasa dekat dengan Tuhan, seseorang merasa takut berbuat dosa, seseorang merasa doanya dikabulkan Tuhan

5. *Religious Effect (the consequential dimension)*

Dimensi yang mengukur sejauh mana perilaku seseorang dimotivasi oleh ajaran agamanya di dalam kehidupannya.

Allport (1967) membedakan religiositas menjadi dua kelompok yaitu berorientasi intrinsik dan ekstrinsik. Religiositas intrinsik menunjukkan bahwa

agama dipikirkan secara seksama dan dilakukan dengan sungguh-sungguh sebagai tujuan akhir. Individu yang memiliki religiositas intrinsik akan menjunjung tinggi kemurnian hati, visi, pengertian dan komitmen yang memberikan makna pada ritual-ritual keagamaan. Agama dalam orientasi intrinsik memiliki kekuatan sendiri dan dalam ukuran tertentu memberi arah dalam hidup. Individu yang intrinsik memiliki kemampuan mengikuti nilai-nilai norma dan moral yang diyakininya. Mereka hidup dengan penuh percaya diri, mampu menerima kritik dengan baik dan mempunyai keyakinan akan kemampuan mengatasi masalah dalam kehidupan, karena hidupnya berpegangan pada agama dan memiliki prinsip dalam menjalankan agamanya. Pribadi yang berorientasi pada religiositas intrinsik akan memiliki kesadaran akan nilai-nilai dan norma-norma agama dengan menghayati, menginternalisasi dan mengintegrasikan nilai dan norma tersebut ke dalam diri pribadinya sehingga menjadi bagian dari hati nurani dan kepribadiannya.

Religiositas ekstrinsik memandang bahwa agama digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan-tujuan yang berpusat pada diri sendiri. Pribadi yang memiliki religiositas ekstrinsik akan tergerak bila ada faktor eksternal (luar) yang bersifat duniawi memengaruhi dirinya.

Penelitian-penelitian terdahulu menunjukkan bahwa religiositas intrinsik memiliki kemampuan menjelaskan perilaku seseorang atau dengan kata lain religiositas intrinsik konsisten dengan perilaku (Deci dan Ryan, 1987; Trimble, 1996). Religius intrinsik juga dikatakan sebagai *master motive* dalam kehidupan

(Allport, 1966). Dalam penelitian ini yang digunakan adalah religiositas yang berorientasi intrinsik.

2.6 Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian manajemen laba banyak didominasi dengan melihat praktik manajemen laba dengan melihat reaksi pasar akibat tindakan manajemen laba. Penelitian manajemen laba sebagian besar menggunakan teori keagenan untuk menjelaskan perilaku yang melandasi tindakan manajemen laba. Masih terbatas yang meneliti praktik manajemen laba dengan menggunakan sudut pandang etika khususnya dengan menggunakan teori perkembangan moral kognitif. Penelitian manajemen laba dengan memperhatikan etika dimulai dari penelitian yang dilakukan oleh Burns dan Merchant (1990). Burns dan Merchant dalam penelitiannya menginvestigasi praktik manajemen laba dan hasilnya menunjukkan bahwa tidak terdapat kesepakatan tentang etis tidaknya atas tindakan manajemen laba. Penelitian ini kemudian direplikasi oleh Sholihin dan Naim (2004) di Indonesia yang hasilnya mendukung hasil penelitian Burns dan Merchant.

Penelitian Burns dan Merchant (1990) kemudian dilanjutkan oleh Rosenzweig dan Fischer (1994). Hasilnya menunjukkan bahwa a) manipulasi akuntansi kurang etis dibandingkan dengan manipulasi operasional, b) akuntan yang lebih berpengalaman akan lebih toleran dengan manipulasi kebijakan operasional daripada koleganya yang kurang berpengalaman dan c) akuntan yang berada pada jenjang kedudukan yang lebih tinggi dalam *organizational*

responsibility memiliki toleransi lebih tinggi terhadap manipulasi operasional dibandingkan dengan akuntan yang berada dalam level yang lebih rendah.

Fischer dan dan Rosenzweig (1995) mengkonfirmasi studi Bruns and Merchant (1990) menemukan dalam kelompok yang disurvei (mahasiswa program sarjana, MBA dan praktisi akuntan) secara keseluruhan memiliki toleransi pada manipulasi biaya operasional daripada manipulasi akuntansi.

Kaplan (2001), meneliti mengenai *ethically-related judgment* individu dalam merespon tindakan manajemen laba yang diasosiasikan dengan peranan individu. Hasil penelitian secara general mendukung manajemen laba akuntansi tetapi tidak untuk manajemen laba operasional.

Penelitian Elias (2002) meneliti mengenai penilaian etis dari tindakan manajemen laba dengan menggunakan *sample* 763 praktisi akuntansi, akuntan pendidik dan mahasiswa. Determinan praktik etis manajemen laba yang digunakan adalah *responsibilitas sosial* serta *filosofi moral personal* (idealisme dan relativisme). Hasilnya menunjukkan bahwa idealisme individu berhubungan positif dengan penilaian etis individu dari tindakan manajemen laba dan relativisme berhubungan negatif dengan penilaian etis individu atas tindakan manajemen laba.

Elias (2004) menginvestigasi secara empiris hubungan nilai-nilai etis korporasi dengan manajemen laba. Investigasi dilakukan dengan menggunakan sampel akuntan dalam akuntan Publik, industri dan akademisi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ada hubungan positif yang kuat antara nilai-nilai korporasi dan praktik manajemen laba. Para akuntan di dalam organisasi-organisasi yang

memiliki nilai nilai etis tinggi (rendah) menilai tindakan manajemen laba sebagai tindakan yang lebih tidak etis (etis). Hasil penelitian juga menunjukkan ada perbedaan yang signifikan pada nilai-nilai etika korporasi berdasar pada gender, umur, pengalaman, kedudukan dan faktor demografi lainnya.

Kaplan dkk. (2007) meneliti mengenai penalaran moral dan *causal attributions* manajer target yang berpeluang melakukan manajemen laba akan dibentuk oleh perilaku manajer target dan gaya pengendalian anggaran. Ketika manajer target berkelakuan etis (yaitu tidak terlibat dalam manajemen laba) rata-rata *net attribution* bernilai positif, menunjukkan bahwa faktor-faktor internal berpengaruh lebih besar pada tindakan manager target dibanding dengan *budgetary control system*.

Beberapa penelitian di atas pada dasarnya memberikan kontribusi pada literatur akuntansi manajemen khususnya tentang manajemen laba dan telah pula direplikasi oleh peneliti-peneliti lain. Hal ini menunjukkan penelitian tersebut mampu menampilkan ide-ide baru berkaitan dengan aspek etika dalam manajemen laba. Namun demikian penelitian-penelitian tersebut belum memasukkan variabel-variabel penting seperti religiositas dan penalaran moral yang diduga dapat berpengaruh langsung dan tidak langsung pada keinginan untuk melakukan manajemen laba. Hal inilah yang kemudian yang menjadi fokus dalam penelitian ini, sehingga diharapkan dapat lebih memperjelaskan faktor-faktor yang memengaruhi seseorang dalam melakukan tindakan manajemen laba. Perbedaan penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini

dibandingkan dengan penelitian – penelitian sebelumnya terlihat pada tabel 2.2 berikut ini.

Tabel 2.2 Perbedaan penelitian manajemen laba terdahulu dengan penelitian saat ini

No	Peneliti (Tahun)	Kajian	Perbandingan Penelitian Ini dengan Penelitian Terdahulu	
			Persamaan	Perbedaan
1	Bum dan Merchant (1990) Direplikasi oleh Sholihin dan Na'im (2004)	Bahaya moralitas tindakan manajemen laba	Penggunaan kasus manajemen laba	Menginvestigasi faktor-faktor yang memengaruhi intensi manajemen laba
2	Rosenzweig dan Fischer 1994	Penerimaan praktik manajemen laba dari sudut pandang etika	Penggunaan kasus manajemen laba	Menginvestigasi faktor-faktor yang memengaruhi intensi manajemen laba
3	Fischer dan Rosenzweig (1995),	Sikap mahasiswa dan praktisi akuntansi terhadap penerimaan etis atas praktik manajemen laba	Penggunaan kasus manajemen laba	Menginvestigasi faktor-faktor yang memengaruhi intensi manajemen laba
4	Kaplan (2001),	Pertimbangan etis dari observer atas manajemen laba	Penggunaan kasus manajemen laba	1. Pengumpulan data penelitian dengan melakukan survei kuesioner bukan eksperimen 2. Variabel yang akan diteliti adalah penalaran moral, filosofi moral dan religiositas bukan peran observer sebagai manajer atau pemegang saham
5	Elias (2002), dan direplikasi oleh Baharuddin dan Satyanugraha (2004)	Determinasi praktik manajemen laba diantara akuntan. Determinasi manajemen laba terdiri dari filosofi moral dan responsibilitas sosial	1. Penggunaan kasus manajemen laba 2. Penggunaan idealisme dan relativisme sebagai determinasi tindakan manajemen laba 3. Penggunaan sampel mahasiswa	Menambah variabel lain selain personal filosofi yaitu penalaran moral dan religiositas
6	Elias 2004	Dampak nilai-nilai etis korporasi terhadap manajemen laba	1. Penggunaan kasus manajemen laba 2. Penggunaan sampel mahasiswa	1. Penggunaan variabel religiositas sebagai tambahan karena hasil pengujian penelitian Elias menunjukkan institusi religius memiliki nilai-nilai etika yang lebih tinggi dibanding publik dan privat yang non religius 2. Penggunaan variabel personal filosofi dan penalaran moral
7	Kaplan et.al (2007)	Meneliti mengenai penalaran moral dan <i>causal attributions</i> manajer target yang berpeluang melakukan manajemen laba akan dibentuk oleh perilaku manajer target dan gaya pengendalian anggaran		Perbedaan dalam desain penelitian maupun pengukuran manajemen laba

2.7 Religiositas, Penalaran Moral Dan Filosofi Moral

Religiositas merupakan tingkah laku manusia yang sepenuhnya dibentuk oleh kepercayaan terhadap alam gaib. Religiositas lebih melihat aspek yang ada di dalam lubuk hati dan tidak dapat dipaksakan. Religiositas adalah kegiatan-kegiatan yang berkaitan dengan agama. Religiositas dapat diketahui melalui beberapa aspek penting yaitu: aspek keyakinan terhadap ajaran agama, aspek ketaatan terhadap ajaran agama, aspek penghayatan terhadap ajaran agama, aspek pengetahuan terhadap ajaran agama dan aspek pelaksanaan ajaran agama. Religiositas bukan hanya penghayatan terhadap nilai-nilai agama saja namun juga perlu adanya pengamalan nilai-nilai tersebut. Kebermaknaan hidup adalah kualitas penghayatan individu terhadap seberapa besar ia dapat mengembangkan dan mengaktualisasikan potensi-potensi serta kapasitas yang dimilikinya, dan terhadap seberapa jauh ia telah berhasil mencapai tujuan-tujuan hidupnya, dalam rangka memberi makna dan arti dalam hidupnya.

Religius personal merupakan titik awal untuk menemukan perbedaan *judgment* moral, karena ideologi religius memberikan banyak penjelasan mengenai *judgment* individu tentang salah dan benar (Rest et al., 1986). Dalam studi etika dari para manager bisnis, Baumhart (1968) menyatakan lebih dari 100 manajer bisnis yang ditanyakan mengenai apa arti etika bagi mereka, 25% mendefinisikan etika dalam pengertian religius seperti menyatakan etika adalah hal yang sejalan dengan agama dan 28% menyatakan etika adalah sesuai dengan *golden rule* yang dikonotasikan sebagai religius. Para peneliti kemudian mencoba melihat pengaruh positif religiositas terhadap penalaran moral.

Brown dan Annis (1978) serta Sapp (1986) menemukan tidak ada korelasi yang signifikan antara penalaran moral dengan religiositas, tetapi Alston (1971) menunjukkan hal yang sebaliknya. Penelitian Wimalasiri (2001) menunjukkan bahwa ada perbedaan yang signifikan pada skore penalaran moral antara individu yang memiliki tingkat religiositas yang tinggi dengan tingkat religiositas yang rendah. Berdasarkan beberapa hasil penelitian terdahulu peneliti menduga bahwa:

H₁: Religiositas akan berpengaruh positif terhadap kemampuan penalaran moral individu

Beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa para individu yang memiliki skore tinggi terhadap ukuran religiositas cenderung mempertahankan pandangan tradisional atas *issue* moral dan standar moral mereka lebih konservatif dibandingkan dengan individu yang memiliki skore lebih rendah (Donahue, 1985; Woodrum, 1988). Dalam konteks filosofi moral dari Forsyth (1980), para relativis tidak menerima standar moral universal. Para individu yang memiliki tingkat religiositas yang tinggi cenderung tingkat relativismenya rendah. Berdasarkan beberapa penelitian tersebut maka dapat disimpulkan adanya kecenderungan adanya hubungan religiositas dengan sensitivitas, empati dan perilaku prososial akan berhubungan pula pada religiositas dan idealisme seseorang.

H₂: Tingkat religiositas yang tinggi akan berpengaruh negatif terhadap relativisme individu

Individu yang memiliki tingkat religiositas yang tinggi akan memiliki perhatian pada kesejahteraan orang lain dan bersikap suka rela (Clary dan Snider,

1991). Wiebe dan Fleck (1980) menemukan orang yang memiliki tingkat religiositas yang tinggi cenderung lebih sensitif dan empatik. Para idealis mempercayai bahwa tindakan etis dapat dan seharusnya meningkatkan kesejahteraan semua pihak. Para pragmatis memandang secara berbeda yaitu tindakan etis mungkin akan berpengaruh sebaliknya bagi beberapa orang. Berdasarkan beberapa penelitian tersebut maka dapat disimpulkan kecenderungan adanya hubungan religiositas dengan sensitivitas, empati dan perilaku prososial akan berhubungan pula pada religiositas dan idealisme seseorang.

H₃: Tingkat religiositas yang tinggi akan berpengaruh positif terhadap idealisme individu

2.8 Filosofi Moral , Penalaran Moral Dan Manajemen Laba

Perbedaan individu dalam filosofi moral merupakan variabel penjelas potensial yang dapat menjelaskan perbedaan penalaran moral dan perilaku manajemen laba. Data empiris menunjukkan bahwa individu yang memiliki perbedaan tingkat idealisme dan relativisme akan memiliki perbedaan pengakuan issue-issue etis dan sering menjadi alasan perbedaan mereka dalam menyimpulkan secara berbeda pula atas praktik-praktik moralitas seperti praktik manajemen laba (Barnett dkk., 1994; Forsyth, 1980; Forsyth dan Berger, 1982; Forsyth dan Nye, 1990; Stead dkk., 1990)

Para individu yang berbeda filosofi moralnya diduga akan memiliki derajat berbeda atas sensitivitas moral (Forsyth, 1981). Perbedaan filosofi moral dapat pula memengaruhi cara individu dalam memproses informasi tentang *issue-*

issue etis (Forsyth, 1985). Akhirnya filosofi moral akan berasosiasi secara berbeda dengan sikap perilaku tidak etis (Miceli dan Near, 1992).

Individu yang idealistik akan menilai praktik manajemen laba sebagai tindakan yang tidak etis dibandingkan dengan individu relativistik (Elias, 2002). Idealisme berasosiasi secara positif dengan *judgment* tindakan etis dan relativisme berasosiasi negatif (Barnett, 1996; Kim, 2003). Idealisme merupakan dimensi kunci didalam menjelaskan penalaran moral (Bass dkk., 1998). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H₄: Idealisme individu berpengaruh positif pada tingkat kemampuan penalaran moral

H₅: Relativisme individu berpengaruh negatif pada tingkat kemampuan penalaran moral

Idealisme menunjukkan keyakinan bahwa konsekuensi sebuah keputusan yang diinginkan dapat diperoleh tanpa melanggar nilai-nilai luhur moralitas. Dimensi ini dideskripsikan sebagai sikap individu terhadap suatu tindakan dan bagaimana tindakan itu berakibat kepada orang lain. Individu dengan idealisme yang tinggi percaya bahwa tindakan yang etis seharusnya mempunyai konsekuensi yang positif dan selalu tidak akan berdampak atau berakibat merugikan kepada orang lain sekecil apapun (Barnett dkk., 1994). Di lain pihak, pragmatisme mengakui hasil keputusan adalah yang utama dan jika perlu mengabaikan nilai-nilai moralitas untuk mendapatkan keuntungan yang lebih besar. Dalam kaitan dengan ini maka personal yang mempunyai idealisme tinggi akan selalu bekerja dengan cermat dan profesional dan ini berarti personal dengan

filosofi moral yang idealis akan berperilaku lebih etis dalam menghadapi dilema etika. Berdasarkan beberapa penelitian tersebut maka diturunkan dugaan bahwa:

H₆: Idealisme individu akan berpengaruh positif terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba.

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

Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) melakukan penelitian tentang persepsi etis dan nilai-nilai individu pada anggota Institute of Internal Auditor. Mereka menyatakan bahwa orientasi etika internal auditor mempunyai hubungan positif dengan perilaku pengambilan keputusan etis. Internal auditor dengan skor idealisme yang tinggi akan cenderung membuat keputusan yang secara absolut lebih bermoral (*favor moral absolute*) dan sebaliknya. Penelitian Sivadas dkk., (2003) menunjukkan bahwa manajer yang bersifat relativistik lebih mungkin menyarankan para penjual untuk melakukan praktik yang tidak etis, tetapi tidak dapat dibuktikan pada manajer yang idealistik. Berdasarkan beberapa penelitian tersebut maka diturunkan dugaan bahwa:

H₇: Relativisme individu akan berpengaruh negatif terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba

2.9 Pengaruh Penalaran Moral Terhadap Manajemen Laba

Theory of reasoned action (Ajzen dan Fishbein, 1980) menyatakan bahwa sikap atau *judgment* individu memengaruhi intensi perilaku dan bahwa intensi perilaku dapat memprediksi perilaku. *Theory of reasoned action* selaras dengan *model of ethical action theory* dari Rest (1986) yang menunjukkan bahwa model dari pengambilan keputusan etis menyatakan pertimbangan etis dan intensi perilaku merupakan komponen yang terintegral dari penalaran individu tentang isu-isu etis (Hunt dan Vitell, 1986; Jones, 1991; Rest, 1986).

Secara sederhana, pertimbangan etis adalah derajat pertimbangan moral individu mengenai bisa tidaknya diterima secara moral suatu perilaku yang dipermasalahkan (Reidenbach dan Robin, 1990). Intensi perilaku adalah probabilitas subjektif kemungkinan individu memilih suatu alternatif keprilakuan (Ajzen dan Fishbein, 1980; Hunt dan Vitell, 1986). Thornton (2000) mengatakan bahwa akuntan dengan penalaran moral yang rendah akan mengarah pada perilaku *dysfunctionality*. Perilaku disfungsional didefinisikan sebagai perilaku yang tidak tepat. Berdasarkan Rest (1983) mengatakan bahwa individu dengan skor P dari DIT yang tinggi akan lebih berperilaku etis dibandingkan dengan skor yang rendah.

Beberapa hasil penelitian (Barnett dkk., 1996; Rallapalli dkk., 1998; Shafer dkk., 2001; Barnett, 2001) menunjukkan bahwa penalaran moral berasosiasi secara positif dengan intensi perilaku. Individu akan memiliki intensi

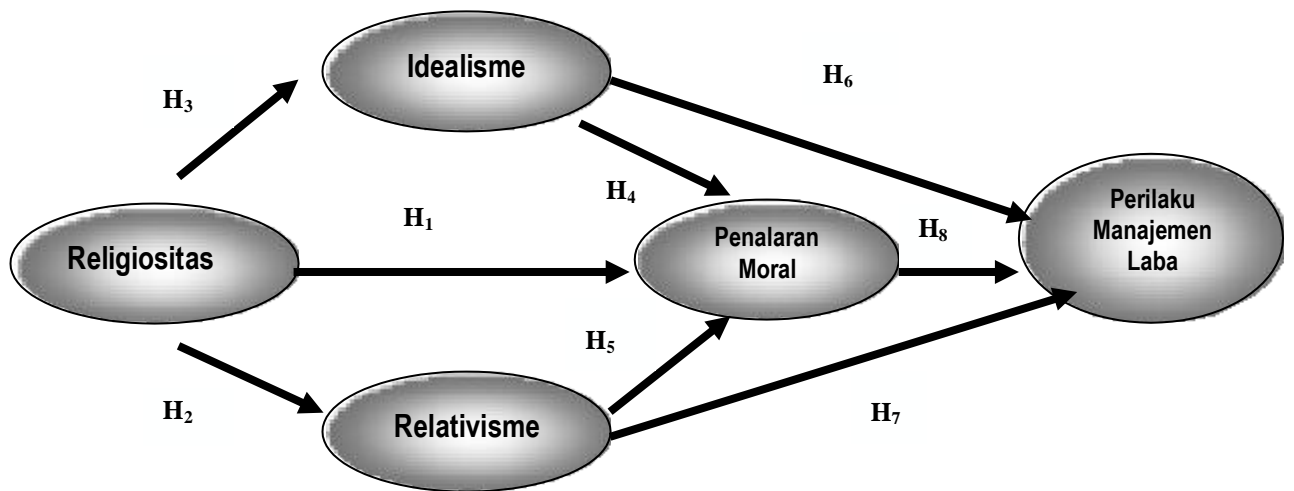
untuk melakukan sesuatu tindakan jika mereka menilai bahwa tindakan tersebut etis (Bass dkk., 1999) dan individu yang menilai bahwa tindakan tidak etis merupakan hal yang tidak etis maka mereka berintensi tidak melakukan tindakan tersebut (Wagner dan Sanders, 2001). Hasil penelitian Uddin dan Gillet (2002) menunjukkan hal yang berbeda, yaitu rendahnya penalaran moral tidak mengekspresikan intensi yang tinggi untuk melakukan kecurangan dalam pelaporan. Dari beberapa penelitian ini menunjukkan kecenderungan bahwa penalaran moral memengaruhi intensi perilaku, sehingga diturunkan dugaan sebagai berikut:

H₈: Penalaran moral individu akan berpengaruh positif terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba.

2.10 Model Penelitian

Berdasar review literatur dan hipotesis penelitian, rerangka riset dalam penelitian disajikan dalam gambar 3.4. Pada model penelitian terlihat bahwa ada delapan hipotesis yang dikembangkan. Model penelitian juga menunjukkan bahwa religiositas memengaruhi idealisme, relativisme dan penalaran moral. Penalaran moral juga dipengaruhi oleh idealisme dan relativisme. Pada bagian akhir menunjukkan bahwa penilaian etis individu terhadap perilaku manajemen laba dipengaruhi penalaran moral dan tingkat idealisme serta relativisme.

Gambar 2.4 Model Penelitian



BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian.

Penelitian ini merupakan studi ekplanasi yang bertujuan untuk menguji hipotesis guna menjelaskan sifat hubungan kausal antara variabel independen dengan variabel dependen. Tujuan penelitian adalah mendapatkan gambaran peran penalaran moral, filosofi moral dan religiositas terhadap penilaian etis individu atas praktik manajemen laba, juga ingin menjelaskan kaitan-kaitan antar variabel tersebut.

Metode survei digunakan untuk mengumpulkan data. Data dikumpulkan dengan cara mendistribusikan secara langsung maupun dengan menggunakan fasilitas pos (*mail survey*) dan e-mail survey. Guna menjamin efektifitas dan efisiensi desain kuesioner maka dilakukan *pilot test* untuk mengetahui waktu yang dibutuhkan untuk melengkapi kuesioner dan mengkaji validitas dan reabilitas dari kuesioner. Sejalan dengan rekomendasi Markus (1996) *pilot test* penting bagi ilmu-ilmu sosial, sebagai upaya mengumpulkan umpan balik atas instrumen yang akan digunakan untuk memastikan bahwa (a) pertanyaan-pertanyaan yang diajukan jelas dan tidak ambigu, (b) pertanyaan-pertanyaan instrumen tepat, (c) pilihan untuk merespon pertanyaan telah sesuai (d) perintah untuk menjawab juga sudah sesuai.

Berdasar Markus (1996) kuesioner dirancang dengan menggunakan *closed-item questions* karena mudah untuk pengkodean dan penyusunan tabulasi. Markus menyatakan bahwa *closed-item questions* memiliki keunggulan karena

pengukuran merupakan keseragaman jawaban responden dan reliabilitas dapat ditingkatkan sebab masing-masing responden diminta menjawab sesuai kategori-kategori yang telah ditentukan atau disediakan. Kategori-kategori jawaban responden diberi nilai numerik untuk memudahkan dalam menguji hipotesis studi dan tujuan analisis suplemen lainnya.

Upaya untuk meningkatkan partisipasi responden maka dalam permohonan diungkapkan (a) deskripsi tujuan penelitian yang menjelaskan alasan pemilihan responden, (b) Menerangkan peran penting partisipasi responden dalam penelitian, (c) menjelaskan cara menjawab pertanyaan penelitian dan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan kuesioner, (d) menjaga kerahasiaan responden, (e) memberikan penghargaan atas dukungan atau partisipasi responden dalam menjawab semua pertanyaan penelitian, (f) menawarkan ringkasan hasil penelitian pada responden serta memberikan kenang-kenangan untuk responden yang kuesionernya didistribusikan secara langsung.

3.2 Populasi Dan Sampel

Menurut Sekaran (2003), populasi adalah *the entire group of people, events, or things of interest that the researcher wishes to investigate*, sedangkan sampel adalah *a subset of the population*. Target populasi penelitian adalah individu yang telah dan atau sedang menjabat dan sedang menempuh program pascasarjana manajemen dan akuntansi serta program profesi akuntansi pada perguruan tinggi di Indonesia. Mahasiswa yang telah dan atau sedang menjabat merupakan proksi dari para manajer dan akuntan yang terlibat dalam proses pengambilan keputusan etis khususnya keputusan manajemen laba. Mahasiswa

sering digunakan dalam penelitian bisnis, akuntansi dan etika serta adanya dukungan bukti yang menunjukkan bahwa penggunaan mahasiswa dalam menggambarkan kondisi aktual (Ugrin, 2008). Belski, Beams dan Brozovsky (2008) juga menyatakan mahasiswa merupakan representasi pimpinan perusahaan di masa yang akan datang, sehingga penggunaan mahasiswa dapat diandalkan. Mahasiswa juga cenderung memberikan pemahaman yang dapat digeneralisasi. Beberapa penelitian yang menggunakan mahasiswa diantaranya sebagai proksi investor (Elliot dkk. 2005; Hirst, Koonce, dan Simko 1995; Maines and McDaniel 2000; Hodge, Kennedy, dan Maines 2004), para manajer dan eksekutif (Huerer, Cummings and Hutabarat, 1999). Cohen, Pant dan Sharp (2001) serta Ugrin (2008) memberikan dukungan tambahan untuk menggunakan mahasiswa akuntansi sebagai proksi dari akuntan profesional.

Penggunaan mahasiswa eksekutif dan sudah pernah menjabat dilakukan dengan alasan mereka sudah memiliki pengalaman dalam proses pengambilan keputusan, sedangkan pemilihan mahasiswa program pascasarjana karena mereka sudah memiliki pemahaman dan mengerti mengenai manajemen laba secara lebih baik.

Teknik penentuan sampel dalam penelitian menggunakan teknik *Convenience*. Dalam penelitian ini, peneliti tidak mengetahui secara pasti jumlah populasi sehingga penentuan jumlah sampel didasarkan pada sampel minimum yang diisyaratkan dalam penggunaan persamaan struktural (*structural equation model* atau SEM). Menurut Hair et.al. (1998) jumlah sampel yang dibutuhkan jika menggunakan analisis SEM paling sedikit 5 (lima) kali jumlah

indikator variabel yang digunakan. Penelitian menggunakan 41 indikator, sehingga membutuhkan sampel minimum sebesar 205 minimum.

Pendapat dari Indriantoro dan Supomo (1999) yang mengatakan bahwa tingkat pengembalian kuesioner dalam penelitian survei di Indonesia berkisar antara 10-20%. Penelitian etika juga bersifat sensitif sehingga untuk mencukupi kebutuhan data penelitian maka jumlah kuesioner yang didistribusikan sebesar 1500 eksemplar.

3.3 Definisi Operasional Dan Pengukuran Variabel

Definisi operasional dan pengukuran variabel mendeskripsikan definisi masing variabel, baik variabel endogen maupun variabel eksogen. Selain definisi operasional juga dijelaskan instrumen yang akan digunakan untuk mengukur masing-masing variabel.

3.3.1 Manajemen Laba

Pengertian manajemen laba dalam penelitian ini mengadopsi definisi dari Schipper (1989) yaitu praktik intervensi pada proses pelaporan keuangan eksternal dengan tujuan atau maksud memperoleh keuntungan pribadi. Alat ukur yang digunakan untuk mengukur manajemen laba adalah instrumen yang dikembangkan oleh Burns dan Merchant (1990) yang juga digunakan oleh Fischer and Rosenzweig, (1995), Clikeman et al. (2001), Elias (2002, 2004) dan Guffey et al. (2004).

Burn dan Merchant (1990) mengklasifikasikan manajemen laba ke dalam dua kelompok yaitu *operating manipulation* (manipulasi operasional) dan *accounting manipulation* (manipulasi akuntansi). Manipulasi operasional

berhubungan dengan usaha untuk merekayasa kebijakan operasional yang memengaruhi aliran dana dan pendapatan bersih untuk suatu periode. Manipulasi akuntansi berkaitan dengan penggunaan fleksibilitas dalam penggunaan metode akuntansi. Instrumen yang dikembangkan oleh Burns dan Merchant (1994) terdiri dari 13 skenario manajemen laba, enam skenario adalah manipulasi operasional dan 5 manipulasi akuntansi. Responden diminta untuk menilai setiap skenario dengan menggunakan skala likert 5 point yang mengindikasikan bagaimana responden menilai suatu tindakan *manajemen laba* yaitu sebagai berikut:

1. Praktik tersebut etis.
2. Praktik tersebut layak dipertanyakan dari segi etika, tetapi saya tidak akan mengatakan apapun kepada manajer, meskipun hal ini membuat saya tidak senang.
3. Pelanggaran kecil dan manajer perlu diingatkan untuk tidak melakukannya lagi.
4. Pelanggaran serius dan manajer perlu ditegur secara keras.
5. Tidak etis sama sekali dan manajer layak dipecat.

Indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur konstruk manajemen laba disajikan dalam tabel 3.1. Skor yang rendah mengindikasikan toleransi yang tinggi terhadap praktik manajemen laba sedangkan skor yang tinggi menunjukkan penolakan pada praktik manajemen laba atau dengan kata lain individu menilai bahwa perilaku manajemen laba merupakan perilaku yang tidak etis.

Tabel 3.1 Tabel Indikator Indikator Konstruk Manajemen Laba

No	Pertanyaan
1	Manajemen laba dengan manipulasi operasional dengan cara memajukan periode transaksi pengeluaran biaya lebih awal
2	Manajemen laba dengan manipulasi operasional dengan cara menunda transaksi pengeluaran dari bulan Maret sampai April
3	Manajemen laba dengan manipulasi operasional dengan cara menunda transaksi pengeluaran pengeluaran dari Desember sampai Januari
4	Manajemen laba dengan manipulasi akuntansi dengan cara menunda pencatatan biaya hingga periode berikutnya
5	Manajemen laba dengan manipulasi operasional dengan cara melakukan program term pembayaran bebas guna menaikkan pendapatan.
6	Manajemen laba dengan manipulasi operasional dengan cara kerja lembur untuk mencapai target pendapatan
7	Manajemen laba dengan manipulasi operasional dengan cara menjual aset yang tidak terpakai guna meningkatkan pendapatan
8	Manajemen laba dengan manipulasi akuntansi dengan cara membukukan biaya lebih awal.
9	Manajemen laba dengan manipulasi akuntansi dengan cara menaikkan cadangan persediaan usang
10	Manajemen laba dengan manipulasi akuntansi dengan cara membukukan kembali persediaan untuk tujuan pengembangan produk
11	Manajemen laba dengan manipulasi akuntansi dengan cara membukukan kembali persediaan untuk mencapai target laba
12	Manajemen laba dengan manipulasi akuntansi dengan cara menunda pencatatan pengeluaran yang jumlahnya tidak material.
13	Manajemen laba dengan manipulasi akuntansi dengan cara menunda pencatatan pengeluaran yang jumlahnya material.

3.3.2 Penalaran Moral

Menurut Kohlberg (1969) penalaran moral merupakan *judgment* tentang benar atau salah sedangkan pengembangan adalah tahap kematangan penalaran moral. Penalaran moral merupakan kemampuan pertimbangan-pertimbangan moral berdasarkan penalaran kognitif individu yang melandasi cara individu tersebut menyelesaikan masalah masalah sosial yang dihadapinya. Pengukuran penalaran moral menggunakan *defining issue test* (DIT) yang dikembangkan oleh Rest (1979, 1999). DIT adalah suatu alat ukur yang berbentuk angket skala sikap yang

bersifat obyektif, yang digunakan sebagai alat ukur untuk menentukan tingkat penalaran moral seseorang. Alat ukur ini disusun oleh Rest (1979). Penalaran moral yang diukur dengan skor 'P' yang diperoleh dari DIT. Skor 'P' adalah tanggapan terhadap ringkasan sederhana yang menghubungkan prinsip moral.

Kuesioner ini berisi tentang evaluasi dari berbagai macam pertimbangan seseorang dan membuat ranking pertimbangan dengan menggunakan pertanyaan yang berupa pilihan. Pada penelitian ini, menggunakan DIT 3 cerita (DIT bentuk pendek) berbeda dengan DIT asli yang menggunakan 6 cerita. Kasus-kasus yang digunakan dalam alat ini, dirancang untuk membedakan ciri-ciri terhadap perkembangan moral seseorang. Pada DIT bentuk pendek yang terdiri dari 3 buah cerita, yang diambil dari 6 buah cerita DIT original. Cerita yang diambil dalam bentuk pendek adalah cerita mengenai kasus Andi dan obat, pelarian penjara, dan koran sekolah. Pemakaian DIT dalam bentuk pendek dilakukan untuk menghindari kejenuhan subyek dalam menjawab apabila disajikan lengkap dalam 6 cerita. Atas dasar pertimbangan di atas, maka dalam penelitian ini digunakan DIT dalam bentuk pendek untuk mengukur pertimbangan moral subyek.

Tahap yang diungkap dalam skala ini adalah tahap 2, 3, 4, 5A, 5B, dan 6. Adapun tahap 1 tidak diungkap dalam skala ini, karena dalam penyusunan DIT menggunakan subyek yang usianya minimal 13-14 tahun yang secara teoritis tidak lagi berada pada tahap satu.

Pertama-tama responden akan diberikan suatu kasus yang bersifat hipotetikal. Setelah membaca kasus tersebut, responden diminta untuk membuat suatu keputusan. Dalam skala ini, keputusan tersebut tidak diutamakan.

Selanjutnya disajikan 12 pertanyaan pada masing-masing kasus yang merupakan pertimbangan atau alasan atas keputusan yang dibuat subyek dan subyek diminta untuk memberikan penilaian pada pernyataan tersebut. Subyek diminta untuk menilai apakah Sangat Penting (SP), Penting (P), Agak Penting (AP), Kurang Penting (KP), atau Tidak Penting (TP), dengan cara memberi tanda pada kolom yang telah disesuaikan di lembar jawaban. Berdasarkan penilaian yang telah dibuat, subyek diminta untuk memilih 4 pernyataan yang dianggap Paling Penting (PP), dan membuat peringkatnya dari paling penting 1 sampai paling penting (PP) 4 .

Menurut Rest (1990) setelah selesai membuat peringkat pada seluruh kasus yang diberikan dalam skala ini, proses yang akan dilakukan selanjutnya adalah pemberian skor. Prosedur skoring pada DIT dengan cerita adalah sbb:

- a. Empat nomor pernyataan yang telah dipilih subyek dan diperingkat oleh responden pada masing-masing kasus, diverifikasi pada tabel kunci (tabel 3.2), dengan tujuan untuk mengetahui pernyataan yang telah dipilih responden berada pada tahap berapa.

Tabel 3.2 Tabel Kunci DIT

KASUS	PERTANYAAN											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I	4	2	2	M	4	5B	5A	5B	A	4	2	5B
II	4	4	2	5B	A	3	6	3	4	M	6	6
II	3	2	2	3	M	A	6	5A	5A	4	5B	6

- b. Setelah pernyataan yang dipilih berdasarkan peringkat tersebut diketahui masuk pada tahap berapa, maka langkah selanjutnya adalah menyusunnya ke dalam lembar data bentuk dari lembar data (tabel 3.3) adalah sebagai berikut

Tabel 3.3 Lembar Data Skoring DIT

CERITA	TAHAP								
	2	3	4	5A	5B	6	A	M	P
I									
II									
III									
Skor Total									

Langkah selanjutnya adalah melakukan pemeriksaan terhadap *rate-rank consistency*, yaitu kesesuaian penilaian dengan penempatan peringkat, misalnya responden pada kasus pertama menilai pernyataan 1 sebagai sesuatu yang sangat penting dan kemudian menjadikannya pernyataan paling penting peringkat satu, maka dinilai responden memiliki konsistensi dalam mengerjakan skala ini. Namun sebaliknya, responden akan dinilai tidak konsisten bila pernyataan yang dinilai responden sangat penting tidak dimasukkan dalam peringkat atas melainkan pernyataan yang dinilai tidak penting atau kurang penting oleh responden. Nilai maksimum ketidak-konsistenan subyek adalah 8 pada setiap kasus, dan hanya boleh didapati pada 1 kasus (dalam DIT 6 cerita hanya boleh didapati 2 kasus). Jika melebihi ketentuan tersebut maka jawaban subyek tidak dapat dipakai.

- c. Apabila *rate-rank consistency* terpenuhi, maka langkah berikutnya adalah memberi nilai bobot terhadap peringkat yang dibuat.
- d. Pernyataan paling penting pertama sampai pada pernyataan paling penting keempat diberi nilai bobot dari 4-1. Selanjutnya nilai bobot tersebut dituliskan pada lembar data yang berbentuk serangkaian kolom dari masing-masing tahap seperti yang terlihat pada tabel di atas dan dilakukan penjumlahan nilai

dari masing-masing 5A, 5B, dan 6 menunjukkan penalaran moral yang sama seperti yang dikemukakan Kohlberg. Hanya pada tahap 5 dipilih lagi menjadi tahap 5A menunjukkan moralitas kontrak sosial dan 5B yang menunjukkan moralitas kemanusiaan intuitif, namun sebenarnya sama dengan tahap 5 dari Kohlberg.

Skor P diperoleh dengan menjumlahkan skor pada tahap 5A, 5B dan 6 yang merupakan indeks dari perkembangan penalaran moral. Angka indeks P ini sebenarnya adalah seberapa besar seseorang menggunakan pertimbangan moral yang prinsip dalam membuat suatu keputusan (Rest 1979). Skor M menunjukkan pernyataan yang sama sekali tidak mengekspresikan tahap penalaran moral tertentu dan hanya menunjukkan kecenderungan subjek untuk membenarkan suatu pernyataan karena terlihat mulia. Skor M ini digunakan sebagai *internal check* dari kekonsistenan jawaban subyek. Nilai M harus kurang dari nilai kritis 4, apabila nilainya sama dengan atau lebih dari 4, maka jawaban subyek pada angket DIT tersebut dinyatakan gugur (pada DIT versi 6 cerita nilai kritis skor M adalah 8)

Skor A diperoleh dari pernyataan yang mengungkap orientasi anti kemapanan atau suatu pandangan yang mencela tradisi, namun menampilkan aturan sosial yang semaunya sendiri. Hal ini mungkin disebabkan adanya masa transisi dalam penalaran moral yaitu dari tahap konvensional ke tahap prinsip yang kurang lebih merupakan tahap empat setengah. Pada umumnya skor A ini diabaikan dalam analisis maupun dalam interpretasi (Rest, 1999).

3.3.3 Filosofi Moral Personal

Ferrel, Gresham dan Fraedirch (1998) mengatakan bahwa filosofi moral merupakan suatu standar untuk mempertimbangkan tindakan, intensi moral dan konsekuensi tindakan. Pengetahuan tentang nilai-nilai personal dan sumber nilai dibutuhkan untuk mengetahui kontribusi potensial pada proses pengambilan kebijakan etis. Memahami kebijakan bisnis yang dibuat individu merupakan hal penting untuk memahami motivasi nilai dan kepercayaan seseorang.

Filosofi moral diukur dengan menggunakan *Ethics Position Questionnaire* (EPQ) dikembangkan oleh Forsyth (1980) yang didesain untuk mengukur kepercayaan individu (filosofi moral) bukan perkembangan etis/moral. Beberapa studi menggunakan EPQ untuk mengukur posisi etika, dan validitas serta reliabilitasnya juga telah teruji (Barnett, Bass, Brown dan Herbert, 1998; Douglas dan Wier, 2000; Douglas dkk, 2001; Eastman dan Tolson, 2001; Elias, 2002; Chonko, Wotruba dan Loe, 2003; Radtke, 2004; Douglas dan Wier, 2005).

EPQ terdiri dari dua dimensi yaitu idealisme dan relativisme. Instrumen terdiri dari dua puluh butir pertanyaan dengan menggunakan lima skala likert. Angka 1 menunjukkan tingkat idealisme dan relativisme yang tinggi dan angka 5 menunjukkan tingkat idealisme dan relativisme yang rendah. Data yang diinput untuk pengujian hipotesis kemudian di kode ulang dengan menggunakan skore sebaliknya, artinya jika responden memilih 1 maka diskore 5 dan sebaliknya. Skore tinggi relativisme menunjukkan bahwa individu cenderung kurang berpegang pada prinsip moral universal. Skore tinggi idealisme mengindikasikan

kepercayaan individu terhadap prinsip moral universal yang memandu perilaku mereka.

Tabel 3.4 Tabel Indikator Indikator Konstruk Idealisme dan Relativisme

No	Pertanyaan
1	Keyakinan diri bahwa tindakan tidak pernah secara sengaja merugikan orang lain bahkan sedikitpun
2	Resiko bagi orang lain
3	Potensi merugikan orang lain
4	Tidak menyakiti orang lain baik secara psikologis maupun fisik
5	Tidak melakukan suatu tindakan yang dapat mengancam kesejahteraan dan kehormatan orang lain
6	Tindakan dapat merugikan orang lain yang tidak bersalah seharusnya tidak dilakukan
7	Pertimbang konsekuensi positif dari tindakan terhadap konsekuensi negatifnya
8	Kehormatan dan kesejahteraan orang seharusnya diperhatikan.
9	Tidak mengorbankan kesejahteraan orang lain.
10	Tindakan yang bermoral adalah tindakan yang mendekati tindakan yang ideal sempurna
11	Tidak ada prinsip etika yang demikian pentingnya sehingga prinsip prinsip tersebut harus selalu merupakan bagian dari tiap kode etik
12	Moral berbeda dari suatu situasi dan masyarakat dengan yang lainnya
13	Standar moral seharusnya dilihat sebagai suatu yang pribadi
14	Berbagai tipe moralitas tidak dapat diringkas sebagai “kebenaran”
15	Bermoral dan tidak bermoral tergantung tiap individu.
16	Standar moral adalah aturan-aturan pribadi yang mengindikasikan bagaimana seseorang seharusnya bertingkah laku, dan tidak untuk diterapkan dalam menilai orang lain.
17	Pertimbangan etika dalam hubungan antar manusia .
18	Kodifikasi suatu posisi etika yang menghalangi berbagai tipe tindakan tertentu secara kaku dapat menghalangi hubungan antar manusia dan penyesuaiannya
19	Tidak ada aturan tentang “berbohong” yang dapat diformulasikan
20	Kebohongan dinilai sebagai bermoral atau tidak bermoral tergantung pada keadaan yang terjadi dari suatu tindakan

Idealisme merupakan suatu sikap untuk tidak merugikan orang lain sekecil apapun, sikap untuk selalu melakukan perbuatan bermoral tanpa menimbang positif-negatif, sikap untuk selalu memikirkan kehormatan dan kesejahteraan

anggota, sikap yang menyatakan bahwa tindakan bermoral adalah tindakan yang sifatnya ideal. Instrumen yang digunakan untuk mengukur idealisme adalah butir pertanyaan 1 sampai dengan 10 dalam tabel 3.4.

Konsep relativisme menunjukkan perilaku penolakan terhadap aturan-aturan moral yang mengatur perilaku individu yang ada. Relativisme menunjukkan bahwa tidak ada sudut pandang suatu etika yang dapat diidentifikasi secara jelas merupakan yang terbaik, karena setiap individu mempunyai sudut pandang tentang etika dengan sangat beragam dan luas. Instrumen yang digunakan untuk mengukur relativisme adalah butir pertanyaan 11 sampai dengan 20 dalam tabel 3.4.

3.3.4 Religiositas

Tingkat religiositas adalah kualitas kehidupan seseorang dalam interaksinya dengan Tuhan, sesama manusia, dan alam semesta yang disertai keterikatan dan ketaatan manusia terhadap agama yang dianutnya, mempunyai kesiapan dan tanggungjawab untuk melaksanakan ajaran agama. Instrumen yang digunakan untuk mengukur tingkat religiositas adalah instrumen *Religious Orientation Scale* (ROS) yang dikembangkan oleh Allport dan Ross ditahun 1967 kemudian direvisi oleh Gorsuch dan Mcpherson (1989).

Validitas instrumen ROS banyak mendapat dukungan dari peneliti-peneliti terdahulu, seperti yang dinyatakan Donahue (1985) bahwa ROS merupakan instrumen yang sangat sering digunakan untuk mengukur religiositas. Instrumen ROS mengukur komitmen religius yang dibagi kedalam komponen intrinsik dan ekstrinsik (I-E).

Religius intrinsik adalah keterlibatan dalam agama dihasilkan dari komitmen internal. Religiositas intrinsik menunjukkan bahwa agama dipikirkan secara seksama dan dilakukan dengan sungguh-sungguh sebagai tujuan akhir. Religiositas ekstrinsik memandang bahwa agama digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan-tujuan yang berpusat pada diri sendiri.

Individu yang memiliki religiositas intrinsik akan menjunjung tinggi kemurnian hati, visi, pengertian dan komitmen yang memberikan makna pada ritual-ritual keagamaan. Agama dalam orientasi intrinsik memiliki kekuatan sendiri dan dalam ukuran tertentu memberi arah dalam hidup. Individu yang berorientasi intrinsik memiliki kemampuan mengikuti nilai-nilai norma dan moral yang diyakininya. Mereka hidup dengan penuh percaya diri, mampu menerima kritik dengan baik dan mempunyai keyakinan akan kemampuan mengatasi masalah dalam kehidupan, karena hidupnya berpegangan pada agama dan memiliki prinsip dalam menjalankan agamanya. Pribadi yang berorientasi pada religiositas intrinsik akan memiliki kesadaran akan nilai-nilai dan norma-norma agama dengan menghayati, menginternalisasi dan mengintegrasikan nilai dan norma tersebut ke dalam diri pribadinya sehingga menjadi bagian dari hati nurani dan kepribadiannya.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur religiositas pada penelitian adalah religius yang berorientasi intrinsik, dikarenakan beberapa penelitian menunjukkan bahwa religiositas intrinsik memiliki kemampuan menjelaskan perilaku seseorang atau dengan kata lain religiositas intrinsik konsisten dengan perilaku (Deci dan Ryan, 1987; Trimble, 1996). Religius intrinsik juga

dikatakan sebagai *master motive* dalam kehidupan (Allport, 1966). Instrumen religiositas terdiri dari delapan butir pertanyaan yang akan diperingkat dengan menggunakan tujuh skala likert. Angka 1 menunjukkan tingginya tingkat religiositas (terdapat pada butir pertanyaan nomor 21, 22, 23, 24, 27) sedangkan angka 5 menunjukkan rendahnya tingkat religiositas. Butir pertanyaan nomor 25, 26 dan 28 sebaliknya, angka 1 menunjukkan rendahnya religiositas dan angka 5 menunjukkan tingginya tingkat religiositas. Data untuk pengujian hipotesis khususnya untuk pertanyaan 21, 22, 23, 24, 27 di kode ulang, jika responden memilih 1 maka di skore 5 dan sebaliknya. Tabel 3.5 menunjukkan indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur tingkat religiositas berorientasi intrinsik.

Tabel 3.5 Tabel Indikator Indikator Konstruk Religiositas

No	Pertanyaan
1	Pendekatan agama dalam kehidupan
2	Pentingnya meluangkan waktu untuk berpikir sendiri dan berdoa
3	Hidup yang sejalan dengan agama
4.	Kesadaran kuat akan keberadaan Tuhan
5.	Pengaruh agama dalam kehidupan sehari-hari
6.	Banyak hal-hal yang lebih penting daripada agama
7.	Membaca hal yang berkaitan dengan agama
8	Bukan merupakan masalah tentang kepercayaan sepanjang berbuat baik

Ringkasan variabel –variabel yang digunakan dalam penelitian terlihat pada tabel 3.6. Dalam tabel 3.6 dijabarkan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian, indikator-indikator untuk mengukur variabel, skala yang dipakai serta pengembang dari masing-masing instrumen yang digunakan.

Tabel 3.6 Operasionalisasi Variabel Penelitian

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala	Referensi
Intensi Manajemen Laba	Manipulasi Operasional	<ul style="list-style-type: none"> Enam skenario yang berhubungan dengan usaha untuk merencanakan kebijakan operasional yang memengaruhi aliran dana dan pendapatan bersih untuk satu periode 	Likert	Burn dan Merchant di tahun (1990)
	Manipulasi Akuntansi	<ul style="list-style-type: none"> Tujuh skenario yang berkaitan dengan penggunaan fleksibilitas dalam metode akuntansi 	Likert	
Filosofi Moral	Idealisme	<ul style="list-style-type: none"> Sepuluh butir pertanyaan yang mengukur sikap untuk tidak merugikan orang lain sekecil apapun, sikap untuk melakukan perbuatan bermoral tanpa menimbang positif – negatif, sikap untuk selalu memikirkan kehormatan dan kesejahteraan anggota, sikap yang menyatakan bahwa tindakan bermoral adalah tindakan yang sifatnya ideal. 	Likert	Forsyth, 1980, Shaub, 1989, Spark dan Hunt, 1998
	Relativisme	<ul style="list-style-type: none"> Sepuluh butir pertanyaan yang mengukur sikap yang menyatakan bahwa tidak mungkin dapat menyenangkan semua pihak, sikap yang menyatakan bahwa moralitas tidak dapat dianggap sebagai suatu kebenaran, sikap yang menyatakan bahwa penerapan etika tidak sama dalam setiap situasi, sikap yang menyatakan bahwa etika bersifat individual 	Likert	
Penalaran Moral		Tiga skenario angket skala sikap yang berbentuk objektif, yang digunakan untuk mengukur penalaran moral seseorang	P skor	Kohlberg, 1969 dan 1976; Rest, 1979 dan 1999
Religiositas	Komitmen religius instrinsik	Delapan butir pertanyaan yang mengukur keterlibatan dalam agama dihasilkan dari komitmen internal	Likert	Allport, 1966; Gorsuch dan Mcpherson (1989).

3.4 Desain Instrumen

Penelitian menggunakan instrumen-instrumen yang sudah dikembangkan dalam penelitian-penelitian terdahulu. Instrumen-instrumen dialihbahasakan terlebih dahulu dan dibandingkan dengan instrumen yang sudah pernah digunakan pada penelitian-penelitian di Indonesia. Hasil penelitian-penelitian terdahulu mengindikasikan bahwa instrumen memiliki validitas dan reliabilitas yang memadai, walaupun demikian peneliti akan melakukan pengujian ulang atas validitas dan reliabilitas dari instrumen yang digunakan.

Kelemahan yang perlu dipertimbangkan dalam penelitian survei adalah kemungkinan terjadinya respons bias dan tingkat pengembalian yang rendah. Respons bias terjadi ketika responden mempunyai skor yang berbeda mengenai butir-butir pertanyaan penelitian. Sebelum kuesioner disebarkan terlebih dahulu dilakukan uji coba instrumen. Uji coba instrumen dilakukan pada 30 orang mahasiswa magister manajemen, guna mengetahui tingkat pemahaman atas kuesioner yang disusun. Secara umum hasil dari uji coba menunjukkan bahwa partisipan memahami pertanyaan-pertanyaan penelitian. Saran dari partisipan yang relevan dengan redaksi pertanyaan digunakan sebagai bahan masukan untuk penyempurnaan kuesioner penelitian.

Secara keseluruhan kuesioner penelitian disajikan dalam lampiran A. Adapun garis besar pertanyaan-pertanyaan yang terdapat pada kuesioner penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagian pertama berisi surat permohonan pengisian kuesioner yang berisikan pengenalan diri, tujuan penelitian, waktu yang dibutuhkan

dalam pengisian kuesioner, kerahasiaan data yang responden, tawaran ringkasan hasil dan apresiasi atas kesediaan responden dalam mengisi kuesioner.

2. Daftar pertanyaan bagian satu berisi 3 kasus yang digunakan untuk mengukur penalaran moral
3. Daftar pertanyaan dua berisi kasus untuk mengukur praktik manajemen laba
4. Daftar pertanyaan tiga digunakan untuk mengukur filosofi moral dan religiositas
5. Bagian akhir berisi daftar pertanyaan identitas responden.

3.5 Teknik Pengumpulan Data

Data yang digunakan pada penelitian adalah data primer yaitu jawaban responden atas pertanyaan-pertanyaan pada kuesioner penelitian. Metode pengumpulan data dilakukan dengan beberapa cara: *mail survey*, distribusi secara langsung serta dengan menggunakan *e-mail survey* untuk meningkatkan pengembalian kuesioner.

Metode *mail survey* dilakukan dengan cara mengirim kuesioner ke *contact person* yang bersedia membantu responden. Personal yang membantu peneliti merupakan staff pengajar pada perguruan tinggi yang bersangkutan. Pihak yang bersedia membantu sebelumnya sudah diinformasikan kriteria responden yang dibutuhkan peneliti yaitu mahasiswa pascasarjana pada program magister

manajemen, magister akuntansi dan pada program profesi akuntansi yang sudah pernah menjabat.

Distribusi secara langsung dilakukan dengan cara memberikan kuesioner pada target responden. Kuesioner yang sudah diisi kemudian dikirim atau diambil langsung oleh peneliti dengan menggunakan bantuan tenaga pelaksana.

E-mail survey dilakukan dengan cara mencari target responden melalui akun jejaring sosial. Peneliti mengenalkan diri dan mohon agar calon responden dengan kriteria yang ada bersedia untuk turut berpartisipasi dalam penelitian. Jika calon responden bersedia, peneliti selanjutnya mengirimkan kuesioner dengan menggunakan *e-mail*.

3.6 Metode Analisis

Metode analisis data menggunakan model persamaan struktural (*Structural Equation Modeling* atau SEM). Pengolahan data dilakukan dengan program aplikasi *Statistical Package for the Social Science* (SPSS) dan *Analysis of Moment Structure* (AMOS). SEM merupakan teknik *multivariate* yang mengkombinasikan aspek regresi berganda dan analisis faktor untuk mengestimasi serangkaian hubungan saling ketergantungan secara simultan (Hair et.al. 1998). Metode analisis data dengan SEM memberi keunggulan dalam menaksir kesalahan pengukuran dan estimasi. Adapun analisis data meliputi deskripsi responden dan data penelitian, pengujian data, analisis model penelitian.

3.6.1 Deskripsi Responden Dan Data Penelitian

Deskripsi responden dan data penelitian merupakan gambaran umum karakteristik data maupun responden. Profil responden disajikan dalam bentuk

frekuensi dan prosentase, sedangkan data penelitian meliputi kisaran teoritis, kisaran aktual, rata-rata dan standar deviasi. Statistik deskriptif diolah dengan menggunakan program SPSS

3.6.2 Pengujian Data

Analisis data dilakukan setelah pengujian-pengujian untuk mendeteksi berbagai kemungkinan yang mengakibatkan data yang digunakan tidak sah. Pendeteksian mencakup kesalahan yang mungkin terjadi selama proses pemasukan data, adanya *non-respons bias*, dan kemungkinan dilanggarnya asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dengan metode estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural.

Pengumpulan data penelitian menggunakan kuesioner, sehingga kesungguhan responden dalam menjawab pertanyaan yang ada dalam kuesioner merupakan hal penting dalam penelitian. Keabsahan atau kesahihan penelitian sangat ditentukan dengan alat ukur yang digunakan. Alat ukur yang tidak valid serta reliabel akan menyebabkan hasil penelitian tidak menggambarkan keadaan yang sesungguhnya. Aspek penting dari validitas dan reabilitas tersebut menjadi alasan pentingnya melakukan pengujian validitas dan reabilitas pada data yang diperoleh sebelum digunakan dalam pengujian hipotesis selanjutnya.

3.6.3 Pengujian Non-Response Bias

Pengujian *non-respons bias* dilakukan untuk mengetahui ada tidaknya perbedaan karakteristik responden dari masing-masing variabel yang akan diteliti, antara responden yang menjawab dan tidak menjawab. Langkah ini dilakukan dengan cara memisahkan jawaban responden yang datang awal sebagai *proxy* dari

responden yang benar-benar ingin menjawab, dengan responden yang datang akhir sebagai *proxy* responden yang tidak menjawab. Hasil uji beda jika tidak menunjukkan adanya perbedaan karakteristik responden antara responden yang merespon dan tidak merespon maka diduga jawaban responden yang tidak merespon relatif sama jika mereka menjawab kuesioner penelitian. Hal tersebut menunjukkan bahwa tidak terjadi *non-respons bias*.

3.6.4 Pengujian Evaluasi Asumsi Model Persamaan Struktural

Estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural mensyaratkan data memiliki distribusi normal, bebas dari *outliers* dan tidak terdapat multikolinearitas (Ghozali 2005, 2008). Pengujian normalitas data dilakukan dengan memperhatikan nilai *skewness* dan kurtosis dari indikator-indikator dan variabel-variabel penelitian. Kriteria yang digunakan adalah *critical ratio skewness* (C.R) dan kurtosis sebesar $\pm 2,58$ pada tingkat signifikansi 0,01. Suatu data disimpulkan mempunyai distribusi normal jika C.R dari kurtosis tidak melampaui harga mutlak 2,58 (Ghozali 2005, 2008). Hasil pengujian ini ditunjukkan melalui *assesment of normality* dari *output* AMOS.

Outliers adalah kondisi observasi dari data yang memiliki karakteristik unik yang terlihat sangat berbeda jauh dari observasi-observasi lainnya dan muncul dalam nilai ekstrim, baik untuk sebuah variabel tunggal ataupun variabel-variabel kombinasi (Hair et al, 1998). Evaluasi terhadap *univariate outliers* dilakukan dengan terlebih dahulu mengkonversi nilai data menjadi *standard score* atau *z-score* yaitu data yang memiliki rata-rata sama dengan nol dan standar

deviasi sama dengan 1. Evaluasi keberadaan *univariate outliers* ditunjukkan oleh besaran *z score* rentang ± 3 sampai dengan ± 4 (Hair et al, 1998).

Evaluasi terhadap *multivariate outliers* dilakukan dengan memperhatikan nilai *mahalanobis distance*. Kriteria yang digunakan adalah berdasarkan nilai *chi-square* pada derajat kebebasan yaitu jumlah indikator variabel penelitian pada tingkat signifikansi $p < 0,01$ (Ghozali, 2005). Jika observasi memiliki nilai *mahalanobis distance* $>$ *chi-square*, maka diidentifikasi sebagai *multivariate outliers*.

Pendeteksian terhadap multikolinieritas dilihat melalui determinan matriks kovarians. Nilai determinan yang sangat kecil menunjukkan indikasi terdapatnya masalah multikolinieritas atau singularitas, sehingga data tidak dapat digunakan untuk penelitian (Tabachnick dan Fidell, 1998 dalam Ghozali 2005)

3.6.5 Uji Validitas Dan Reliabilitas

Reabilitas konstruk dinilai dengan menghitung indeks reabilitas instrumen yang digunakan (*composite reliability*) dari model SEM yang dianalisis. Rumus yang dapat digunakan untuk menghitung reabilitas konstruk ini adalah sebagai berikut :

$$\text{Construct – Reliability} = \frac{(\sum \text{Std. Loading})^2}{(\sum \text{Std. Loading})^2 + \sum \epsilon_j}$$

Dimana :

- *Std. Loading* diperoleh langsung dari *standardized loading* untuk tiap-tiap *indicator* yaitu nilai lambda yang dihasilkan oleh masing-masing indikator.

- *ej* adalah *measurement error* dari tiap-tiap indikator. *Measurement error* adalah sama dengan $1 - \text{reabilitas indikator}$ yaitu pangkat dua dari *standardized loading* setiap indikator yang dianalisis.

Nilai batas yang digunakan untuk menilai sebuah tingkat reabilitas yang dapat diterima adalah 0,7, bila penelitian yang dilakukan bersifat eksploratori, maka nilai dibawah 0,7 pun masih dapat diterima sepanjang disertai alasan-alasan empiris yang terlihat dalam proses eksplorasi (Ferdinand, 2002).

Nunally dan Bernstein (1994) memberikan pedoman untuk menginterpretasikan indeks reabilitas. Mereka menyatakan bahwa dalam penelitian eksploratori, reabilitas yang sedang antara 0,5 – 0,6 sudah cukup untuk menjustifikasi sebuah hasil penelitian. Dengan demikian analisis atas data yang digunakan dalam penelitian ini memberikan hasil yang dapat diinterpretasikan sebagai cukup reliabel.

3.6.6 Tahapan Analisis Model Penelitian

Setelah data yang didapatkan dianggap memadai dari segi validitas dan reliabilitasnya maka data yang valid dan reliabel diolah dan dianalisis. Penelitian menggunakan analisis *multivariate* yang dinamakan *structural equation modelling* (SEM) atau model persamaan struktural untuk menjawab pertanyaan penelitian. Hipotesis secara spesifik diuji berdasarkan koefisien *path* yang dihasilkan dari model SEM.

Tujuan penggunaan SEM adalah untuk mengukur hubungan kausalitas antar variabel yang diteliti. Variabel dikelompokkan ke dalam dua kelompok yaitu: *exogenous variabel* dan *endogenous variable*. *Exogenous variable* adalah

variabel yang variabilitasnya diasumsikan tidak dipengaruhi oleh variabel yang ada dalam model penelitian, sedangkan *endogenous variable* adalah variabel yang variabilitasnya dapat dijelaskan oleh *exogenous variable* atau *endogenous variable* lainnya (Pedhazur, Schmelkin, 1991).

Tahapan pemodelan dan analisis persamaan struktural (Ghozali, 2005) terdiri dari tujuh langkah yaitu:

Langkah 1 mengembangkan Model Berdasarkan teori.

Model persamaan struktural didasarkan pada hubungan kausalitas. Perubahan satu variabel diasumsikan akan berakibat pada perubahan lainnya. Kuatnya kausalitas terletak pada justifikasi secara teoritis untuk mendukung analisis.

Langkah 2 dan 3 menyusun diagram jalur dan persamaan struktural.

Diagram jalur dibuat berdasarkan hubungan kausalitas pada langkah 1, begitu pula dengan persamaan strukturalnya. Pada tahap ini ada dua hal yang diperhatikan hubungan antar konstruk laten baik endogen maupun eksogen dan menyusun *measurement* model yaitu menghubungkan konstruk laten endogen atau eksogen dengan indikator variabel atau manifest. Berdasarkan kajian pustaka dan pengembangan hipotesis, diagram jalur hubungan kausalitas manajemen laba, penalaran moral, filosofi moral dan religiositas digambarkan dalam gambar 3.1. Persamaan struktural dari diagram jalur kausalitas penelitian dinyatakan sebagai berikut

$$idl = \beta_1 rlg + z_1 \dots\dots\dots (1)$$

$$rlv = \beta_1 rlg + z_3 \dots\dots\dots (2)$$

$$mr = \beta_1 rlg + \beta_2 idl + \beta_3 rlv + z_2 \dots\dots\dots (3)$$

$$ml = \beta_1 idl + \beta_2 mr + \beta_3 rlv + z_4 \dots\dots\dots (4)$$

Konstruk Eksogen Religiositas

$$rlg_1 = \lambda_1 rlg + e_1$$

$$rlg_2 = \lambda_2 rlg + e_2$$

$$rlg_3 = \lambda_3 rlg + e_3$$

$$rlg_4 = \lambda_4 rlg + e_4$$

$$rlg_5 = \lambda_5 rlg + e_5$$

$$rlg_6 = \lambda_6 rlg + e_6$$

$$rlg_7 = \lambda_7 rlg + e_7$$

$$rlg_8 = \lambda_8 rlg + e_8$$

Konstruk Endogen Idealisme

$$idl_1 = \lambda_9 idl + e_9$$

$$idl_2 = \lambda_{10} idl + e_{10}$$

$$idl_3 = \lambda_{11} idl + e_{11}$$

$$idl_4 = \lambda_{12} idl + e_{12}$$

$$idl_5 = \lambda_{13} idl + e_{13}$$

$$idl_6 = \lambda_{14} idl + e_{14}$$

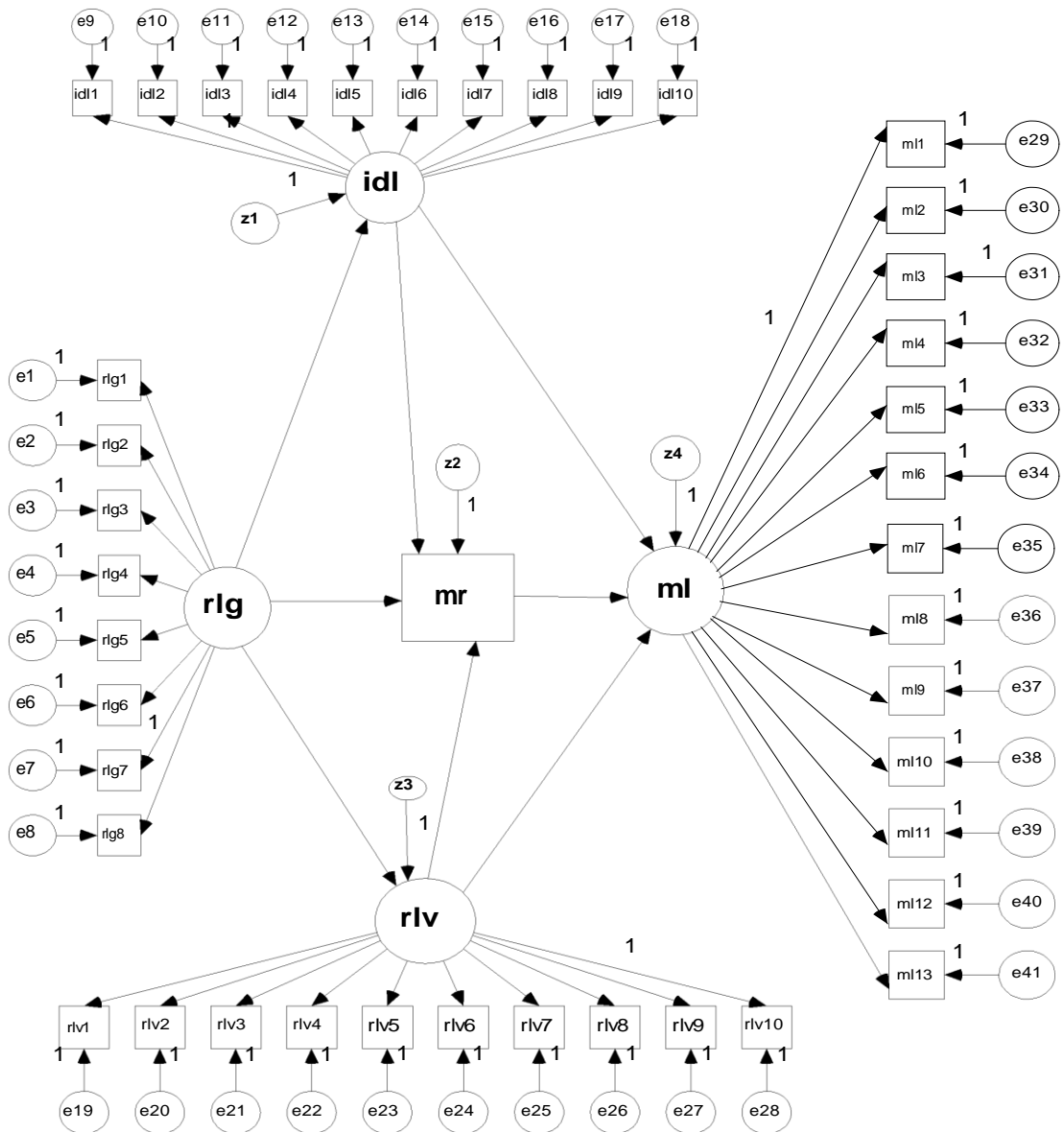
$$idl_7 = \lambda_{15} idl + e_{15}$$

$$idl_8 = \lambda_{16} idl + e_{16}$$

$$idl_9 = \lambda_{17} idl + e_{17}$$

$$idl_{10} = \lambda_{18} idl + e_{18}$$

Gambar 3.1 Diagram Jalur Hubungan Kausalitas Manajemen laba, Penalaran moral, Filosofi moral dan Religiositas



Keterangan

- rlg : religiositas
- mr : penalaran moral
- rlv : relativisme
- idl : idealisme
- ml : manajemen laba (*earnings management*)

Konstruk Endogen Relativisme

$$rlv_1 = \lambda_{19} rlv + e_{19}$$

$$rlv_2 = \lambda_{20} rlv + e_{20}$$

$$rlv_3 = \lambda_{21} rlv + e_{21}$$

$$rlv_4 = \lambda_{22} rlv + e_{22}$$

$$rlv_5 = \lambda_{23} rlv + e_{23}$$

$$rlv_6 = \lambda_{24} rlv + e_{24}$$

$$rlv_7 = \lambda_{25} rlv + e_{25}$$

$$rlv_8 = \lambda_{26} rlv + e_{26}$$

$$rlv_9 = \lambda_{27} rlv + e_{27}$$

$$rlv_{10} = \lambda_{28} rlv + e_{28}$$

Konstruk Endogen Manajemen Laba

$$ml_1 = \lambda_{29} ml + e_{29}$$

$$ml_2 = \lambda_{30} ml + e_{30}$$

$$ml_3 = \lambda_{31} ml + e_{31}$$

$$ml_4 = \lambda_{32} ml + e_{32}$$

$$ml_5 = \lambda_{33} ml + e_{33}$$

$$ml_6 = \lambda_{34} ml + e_{34}$$

$$ml_7 = \lambda_{35} ml + e_{35}$$

$$ml_8 = \lambda_{36} ml + e_{36}$$

$$ml_9 = \lambda_{37} ml + e_{37}$$

$$ml_{10} = \lambda_{38} ml + e_{38}$$

$$ml_{11} = \lambda_{39} ml + e_{39}$$

$$ml_{12} = \lambda_{40} ml + e_{40}$$

$$ml_{13} = \lambda_{41} ml + e_{41}$$

Langkah 4 memilih jenis input Matrik dan Estimasi Model yang diusulkan

SEM menggunakan data input berupa matrik varian/kovarian atau matrik korelasi. Analisis terhadap data outlier dilakukan sebelum matrik kovarian atau korelasi dihitung.

Langkah 5 menilai identifikasi Model Struktural

Problem identifikasi adalah ketidakmampuan *proposed model* untuk menghasilkan *unique estimate*. Cara melihat ada tidaknya problem identifikasi adalah dengan melihat hasil estimasi yang meliputi: adanya nilai *standart error* yang besar untuk satu atau lebih koefisien, ketidak mampuan program untuk *invert information matrix*, nilai estimasi yang tidak mungkin, adanya nilai korelasi yang tinggi antar koefisien estimasi. Langkah yang dilakukan untuk mengatasi problem adalah dengan menetapkan lebih banyak konstrain dalam model.

Langkah 6 menilai kriteria *goodness-of-fit*.

Langkah ini dilakukan sebelum menilai kelayakan dari model struktural untuk menilai apakah data yang akan diolah memenuhi asumsi persamaan struktural. Tiga asumsi dasar yang harus dipenuhi adalah (a) observasi data independen, (b) responden diambil secara random dan (c) memiliki hubungan linier. Selain itu

data diuji apakah ada *outliers* atau tidak dan data juga harus normal secara *multivariate*.

Tabel 3.7 Indeks Kelayakan Model

No	GOODNESS OF FIT INDEX	KETERANGAN	CUT-OF POINT
	X^2 – Chi Square	Menguji apakah kovarians populasi yang diestimasi sama dengan kovarians <i>sample</i> (apakah model sesuai dengan data)	Diharapkan kecil
	Probability	Uji signifikansi terhadap perbedaan matrik kovarians data dengan matriks kovarians yang diestimasi	$\geq 0,05$
	RMSEA (<i>The Root Mean Square Error Of Approximation</i>)	Mengkompensasi kelemahan <i>chi-square</i> pada sampel yang besar	$< 0,07$
	GFI (<i>Good Of Fit Index</i>)	Menghitung proporsi tertimbang varians dalam matriks <i>sample</i> yang dijelaskan oleh matriks kovarians populasi yang diestimasi	$\geq 0,90$
	AGFI (<i>Adjusted Goodness of Fit Indices</i>)	Merupakan GFI yang disesuaikan terhadap <i>Degree of Freedom</i> (Hair, et al 2006) Analog dengan R^2 dan regresi berganda (Bentler dalam Ferdinand (2002)).	$\geq 0,90$
	CMIN/DF (<i>The Minimum Sample Discrepancy Function</i>)	Kesesuaian antara data dengan model	$\leq 2,00$
	TLI (<i>Tuckler Lewis Index</i>)	Pembandingan antara model yang diuji terhadap <i>baseline</i> model	$\geq 0,90$
	CFI (<i>Comparative Fit Index</i>)	Uji kelayakan model yang tidak sensitif terhadap besarnya sampel dan kerumitan model	$\geq 0,92$

Sumber: Hair et. al (2006). *Multivariate Data Analysis*

Setelah asumsi SEM dipenuhi langkah berikutnya adalah melihat ada tidaknya *offending estimate* yaitu estimasi koefisien baik dalam model struktural maupun model pengukuran yang nilainya di atas batas yang dapat diterima. Setelah yakin

tidak terjadi *offending estimate* selanjutnya melakukan penilaian *overall model fit* dengan berbagai kriteria penilaian *model fit*.

Langkah 7: Interpretasi dan modifikasi model

Ketika model dinyatakan diterima, maka peneliti akan mempertimbangkan dilakukannya modifikasi untuk memperbaiki penjelasan teoritis atau *goodness-of-fit*. Indeks kelayakan model yang dijadikan acuan terdapat dalam tabel 3.7.

3.6.7 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis penelitian H₁ sampai H₈ didasarkan pada estimasi parameter dari *full* model persamaan struktural pada gambar 3.1. Pengujian masing-masing hipotesis penelitian didasarkan pada tanda (arah), nilai *critical ratio* (C.R), dan nilai probabilitas yang diestimasi dari model persamaan struktural model penelitian. Hipotesis penelitian diterima jika nilai C.R. lebih besar dari nilai tabel (\pm) atau tingkat signifikansi sama atau di bawah 5% ($p \leq 0,05$) (Hair, et al. 1998

DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi M J. , Ariail D L . 2009. "A Test of the Selection-Socialization Theory in Moral Reasoning of CPAs in Industry Practice". *Behavioral Research in Accounting. Sarasota*. Vol. 21, Iss. 2. Hal. 1-12
- Ajzen, I. 1991. "The Theory of Planned Behavior". *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. 50 (2). Hal. 179–211.
- Ajzen I. dan Fishbein. M. 1980. Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior. *Prentice-Hall Inc*. Englewood Cliffs. New Jersey
- Allport, G. W. dan Ross, J. M. 1967. "Personal Religious Orientation and Prejudice". *Journal of Personality and Social Psychology*. 5. Hal. 432-443.
- Armstrong, M. 1987. Moral Development And Accounting Education. "*Journal of Accounting Education*. 5 (spring). Hal. 27-43
- Baharuddin, I. Dan Satyanugraha, H. 2004. "Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Persepsi Profesi Akuntan Terhadap Praktek Earning Management". *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*. 1 April. Hal. 1-23
- Baiman, S. 1990. "Agency Theory in Managerial Accounting: A Second Look". *Accounting, Organizations and Society*. 15(4). Hal. 341-347
- Barnett, T. 2001. "Dimensions of Moral Intensity and Ethical Decision Making: An Empirical Study". *Journal of Applied Social Psychology*. 31(5). Hal. 1038–1057.
- Beatty. V. Dkk. 1994. "Extraordinary Items And Income Smoothing: A Positive Accounting Approach". *Journal Of Business Finance And Accounting*. 21(6). Hal. 791-811
- Bhattacharya, U., Daouk, H., dan Welker. M. 2003. "The World Price of Earnings Opacity". *Accounting Review* 78. Hal. 641–678.
- , Bass, K and Brown, G.. 1996. "Religiosity, Ethical Ideology, and Intentions to Report a Peer's Wrongdoing". *Journal of Business Ethics* 15(11). Hal. 1161– 1174.
- , Bass,K., Brown, G. dan Herbert, F.J. 1998. "Ethical Ideology And The Ethical Judgments Of Marketing Professionals". *Journal of Business Ethics*, Mei 1998.17. 7. Hal. 715

- , dan Vaicys C. 2000. "The Moderating Effect of Individuals' Perceptions of Ethical Work Climate on Ethical Judgments and Behavioral Intentions". *Journal of Business Ethics* 27(4). Hal. 351–362.
- dan Valentine S. 2002. "Issue Contingent and Marketers' Recognition of Ethical Issues, Ethical Judgments And Behavioral Intentions". *Journal of Business Research*. 57. Hal. 338-346
- Bass, K., Barnett T. dan Brown G. 1998. "The Moral Philosophy of Sales Managers and its Influence on Ethical Decision Making". *The Journal of Personal Selling and Sales Management* 18(2). Hal. 1–17.
- ., Barnett T. dan Brown G. 1999. "Individual Difference Variables, Ethical Judgments, and Ethical Behavioral Intentions". *Business Ethics Quarterly* 9(2). Hal. 183–205.
- Belski, W.H., Beams, J.D., Brozovsky, J.A. 2008. "Ethical Judgments in Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earning". *Journal of Global Business Issues*. Hal. 59-68
- Blasi, A.: 1980, "Bridging Moral Cognition and Moral Action: A Review of the Literature". *Psychological Bulletin* 88. Hal. 1–45.
- Boyle, B. A. 2000. "The Impact of Customer Characteristics and Moral Philosophies on Ethical Judgments of Salespeople". *Journal of Business Ethics* 23(3). Hal. 249– 267.
- Brown, D.M., and Annis, L. 1978. "Moral Development Level And Religious Behavior" *.Psychological Reports*. 43. Hal. 1230
- Burn, William J., Jr., Merchant, Kenneth A. 1990. "The Dangerous Morality of Managing Earning". *Management Accounting*. Agustus. 72. 2. Hal. 22
- Brackner J.W. 1992. "Consensus Values Should Be Thought". *Management Accounting*. Hal. 19
- Byrnes, N. dan R. A. Melcher 1998. "Earning Hocus-Pocus". *Business Week* Oktober 5. Hal.134-142
- Byrne J.A. "Fall from Grace; Joe Berardino presided over the biggest accounting scandals ever and the demise of a legendary firm. Here's what happened". *Business Week*. New York: August 12, 2002. Hal. 50

- Carpenter, T. and Reimers, J. 2005. "Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying The Theory of Planned Behavior". *The Journal of Business Ethics* 60. Hal. 115-129.
- Chang, K. 1998. "Predicting unethical behavior: A Comparison of The Theory of Reasoned Action and The Theory of Planned Behavior". *Journal of Business Ethics*, 17. Hal. 1825-1834.
- Chang .C. Janie dan Sin-Hui.Y . 2007. "The Effects of Moral Development and Adverse Selection Conditions on Managers'Project Continuance Decisions: A Study in the Pacific-Rim Region". *Journal of Business Ethics* 76. Hal. 347–360
- Chonko, L.B. Wotruba T.R. dan Loe. 2003. "Ethic Code Familiarity and Usefulness: Views on Idealist and Relativists Manager Under Varying Conditions of Turbulence". *Journal of Business Ethics* 42. Hal. 237-252
- Clary, E.G., dan Snyder, M. 1991. "A Functional Analysis Of Altruism And Prosocial Behavior: The Case Of Volunteerism". In M. Clark (Ed.), *Review of personality and social psychology*: Vol. 12. Newbury Park, CA: Sage.Hal.119–148.
- Clark, J.W. dan Dawson. L.E. 1996. "Personal Religiousness and Ethical Judgments: An Empirical Analysis". *Journal of Business Ethics* .15(3). Hal. 359–372.
- Clikeman, P.M., Geiger M.A., dan O'Connell B.T. 2001. "Students Perceptions of Earnings Management: The Effects of National Origin and Gender". *Teaching Business Ethics* 5 (4). Hal. 389-410.
- Cohen, J.R., Pant, L.W. dan Sharp, D. 2001. "An Examination Of The Differences In Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students And Accounting Professionals". *Journal of Business Ethics*, 30. Hal. 319-336.
- Collard, D. 1978. "*Altruism and Economy: A Study in Non- Selfish Economics*". Oxford University, New York.
- Deci, E.L., Ryan, R.M. 1987. "The Support Of Autonomy and Control of Behavior". *Journal of Personality and Social Psychology*, 53. Hal. 1024-1037
- DeConinck J.B. dan Lewis W.F. 1997. "The Influence of Deontological and Teleological Considerations and Ethical Climate on Sales Managers'

Intentions to Reward or Punish Sales Force Behavior”, *Journal of Business Ethics* 16(5). Hal. 497–506

Dye, Ronald A. 1988. “Earnings Management in An Overlapping Generations Model”. *Journal of Accounting Research* 26, 2 Autumn. Hal. 195–235.

Donahue, M.J. 1985. “Intrinsic and Extrinsic Religiousness: Review and Meta analysis”. *Journal of Personality and Social Psychology*, 48. Hal. 400-419

Douglas, P.C., Davidson R.A dan Schwartz B.N. 2001. “The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants’ Ethical Judgments”. *Journal of Business Ethics* 34(2). Hal. 101–121.

Douglas, P.C.dan Wier.B. 2000. “Integrating Ethical Dimensions Into A Model of Budgetary Slack Creation”. *Journal Of Business Ethics* 28 (3). Hal. 267-277

-----, dan Wier B. 2005. “Cultural And Ethical Effects In Budgeting Systems: A Comparison Of U.S And Chinese Managers”. *Journal of Business Ethics*. 60. Hal. 159–174

Duncan J.R. 2001. “Twenty Pressures to Manage”. *The CPA Journal*. 71(7). Hal. 32-37

Eastman, J.K., Eastman K.L dan Tolson M.A. 2001. “The Relationship Between Ethical Ideology and Ethical Behavior Intentions: An Exploratory Look At Physicians, Responses To Managed Care Dilemmas”. *Journal of Business Ethics* 31. Hal. 209-224

Eisenhardt K.M. 1989. “Agency Theory: An Assessment and Review”. *Academy of Management Review* 14. Hal. 57-74

Elias, R.Z 2002. ”Determinants Of Earning Management Ethics Among Accountants”. *Journal of Business Ethics*. Vol. 6. Hal. 27-66

-----, 2004, “The Impact Of Corporate Ethical Values On Perceptions Of Earnings Management”. *Managerial Auditing Journal* 19. 1. Hal. 84

Elliott, W.; Hodge, F.; Kennedy, S. J. and Pronk, M. 2005. “When Are Graduate Business Students A Reasonable Proxy For Nonprofessional Investors?”. <http://ssrn.com/abstract=556980>.

Eynon, G., N. Hill, N. dan T. Steven, K. 1997. “Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for

- Universities and the Profession". *Journal of Business Ethics*, 16. Hal. 87-99
- Ferrell, O.C. dan Gresham L.G. 1985. "A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making in Marketing". *Journal of Marketing*, 49 July. Hal. 87-96.
- Fischer M., Rosenzweig K. 1995. "Attitudes Of Students And Accounting Practitioners Concerning The Ethical Accounting". *Journal of Business Ethics*. Juni . 14. 6. Hal. 433
- Forsyth, Donelson R. 1980. "A Taxonomy of Ethical Ideologies," *Journal of Personality and Social Psychology*. 39 (July). Hal. 175-84.
- , 1981. "Moral Judgment: The Influence Of Ethical Ideology". *Personality and Social Psychology Bulletin*, 7. Hal. 218-223.
- , 1982. "Judging the Morality of Business Practices: The Influence of Personal Moral Philosophies". *Journal of Business Ethics* 11(5). Hal. 461-470.
- Forsyth, D. R. (1985). Individual differences in information integration during moral judgment. *Journal of Personality and Social Psychology*. 49. Hal. 264-272.
- , Berger R.E. 1982. "The Effects Of Ethical Ideology On Moral Behavior". *Journal of Social Psychology*, 117. Hal. 53-56.
- , Nye J. L. 1990. "Personal moral philosophies and moral choice." *Journal of Research in Personality* 24. Hal. 398-414.
- Galla D. 2007. *Moral Reasoning of Finance and Accounting Professionals: An Ethical and Cognitive Moral Development Examination*. Doctoral Dissertation, Nova Southeastern University, 2007.
- Ghozali I. 2005. *Model Persamaan Struktural: Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos Ver. 5.0*". Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- , 2008. "*Model Persamaan Struktural: Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos Ver. 16.0*". Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Glock, C. Y., & Stark, R. 1965. Religion and society in tension. *Chicago: Rand McNally*.

- Gorsuch, R.L. dan McPherson S.S. 1989. "Intrinsic/Extrinsic Measurement: I/E-Revised and Single_Item Scales". *Journal For The Scientific Study of Religion*. 28(3). Hal. 348-354
- Greenfield A. C. Jr., Norman. S. C. dan Wier B. 2008. "The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior". *Journal of Business Ethics* 83. Hal. 419-434
- Guffey D., McIntyre D, dan McMillan J. 2004. "Measuring And Influencing Students' Ethical And Professional Perceptions Of Earnings Management". *Proceedings of the 2004 College Teaching & Learning Conference*.
- Hair, J., Black, W., Babin, B., Anderson, R., dan Tatham, R.. 1998. "*Multivariate Data*." Fifth Edition. New Jersey: Prentice -Hall International, Inc.
- (2006). *Multivariate Data Analysis*. Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Harrington, S. J. 1997. "A Test Of A Person-Issue Contingent Model Of Ethical Decision Making In Organizations". *Journal of Business Ethics* 16(4), Hal. 363-375.
- Healy P.M., dan Wahlen J.M. 1999. "A Review Of Earnings Management Literature And Its Implications For Standard Setting". *Accounting Horizons* 13 (4). Hal. 365-383.
- Heuer, M., Cummings, J., and Hutabarat, W. 1999. "Cultural Stability Or Change Among Managers In Indonesia?". *Journal of International Business Studies*. 30(3). Hal. 599-610
- Hirst, D., Koonce, L., dan Simko P. 1995. "Investor Reactions To Financial Analysts' Research Reports". *Journal of Accounting Research* (33). Hal. 335-351.
- Hunt dan Scott J.V. 1986. "A General Theory of Marketing Ethics". *Journal of Macromarketing*. 6 (1). Hal. 5-16.
- Hodge, R., Kennedy, J., dan Maines L. 2004. "Does Search-Facilitating Technology Improve The Transparency Of Financial Reporting?". *The Accounting Review* 79 (3). Hal. 687-703.
- Hood, R. W., Jr., Spilka, B., Hunsberger, B., & Gorsuch, R. (1996). *The psychology of religion: An empirical approach* (2nd ed.). New York: Guilford Press.

- Indriantoro N. dan Supomo B. 1998. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Jeffrey, C. 1993. "Ethical Development Of Accounting Students, Non-Accounting Business Students, And Liberal Arts Students". *Issues in Accounting Education* . 8 (spring). 86
- Jensen, M. dan Meckling W.H. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structur". *Journal of Financial Economics* 3(4). Hal. 305–360.
- , 2006. "Putting Integrity into Finance Theory and Practice: A Positive Approach". *Harvard NOM Research Paper* . No. 06-06.
- Jones, J. dkk. 2003. "Auditors' Ethical Reasoning: Insights from Past Research and Implications for The Future. *Journal of Accounting Literature*. Vol.22. Hal. 45-103
- Jones, T. M. 1991. "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model". *Academy of Management Review* 16(2). Hal. 366–395
- Jones, S. K. dan Ponemon L.A. 1993. A Comment on "A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting". *The Accounting Review* 68. Hal. 411–416.
- Kaplan S. 2001. 'Ethically related Judgment by Observers of Earning Management'. *Journal of Business Ethics*. 32. 4. Hal. 285-297
- , McElroy. Ravenscroft dan Shrader. 2007. "Moral Judgment And Causal Attributions: Consequences Of Engaging In Earnings Management". *Journal of Business Ethics*. 74. Hal.149–164
- Kim, Y. 2003. "Ethical Standards and Ideology Among Korean Public Relations Practitioners". *Journal of Business Ethics* 42(3). Hal. 209–223.
- Kohlberg, L. 1969. "Stage and Sequence: The Cognitive- Developmental Approach to Socialization". in D. Goslin (ed.), *Handbook of Socialization Theory and Research* (Rand McNally, Chicage, IL). Hal. 347–480.
- , 1981. "The Meaning And Measurement Of Moral Development. *Heinz Werner Lecture*". Vol. 13. Worcester. MA: Clark University Press

- Khomsiyah dan Indriantoro.N. 1998. "Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. vol.1 Januari. Hal. 13 – 28
- Lako, Andreas. 2006. "Tipuan Dalam Pelaporan Laba". *www.Kontan-Online . Com*. No. 19, Tahun X. 13 Februari 2006.
- Leitsch, D. L. 2006. "Using Dimensions Of Moral Intensity To Predict Ethical Decision-Making In Accounting". *Accounting Education*, vol 15. Hal 135
- Lev, B. 1998. "On the usefulness of Earning and Earning Research: Lessons and Directions From Two Decades of Empirical Research". *Journal of Accounting Research*, 27 Supplement. Hal. 153-201
- Levitt, A. 1998. "The number game". *The CPA Journal*. Vol 37. Hal. 57-82
- Lister, B. 2005. "Gotong Royong, Musyawarah dan Mufakat Sebagai Faktor Penunjang Kerekatan Berbangsa Dan Bernegara". *Jurnal Antropologi Sosial Budaya ETNOVASI*. Hal. 21-24
- Loeb, S.E., 1988. "Accounting Ethics: Surviving, Survival of the Fittest", *Advances in Public Interest Accounting*
- Loomis, C.J. 1999, "Lies, damned lies, and managed earning", *Fortune*, Vol 140. 2 Agustus. Hal. 74-92
- Maines, L. dan McDaniel, L. (2000) Effects of comprehensive income characteristics on non professional investors' judgments: The role of financial statement presentation format. *The Accounting Review* 75 (2). Hal. 179-207.
- Maryani, T. Ludigdo, U. 2001. 'Survei atas Faktor-Faktor yang Memengaruhi Sikap dan Perilaku Etis akuntan'. *Tema*. Vol. II. Nomor 1. Hal 49-62
- Mark, R. 1996. *Research Made Simple: A Handbook For Social Workers*. Thousand Oaks, CA: *Sage Publications*
- Markus, M. L. 1996. The Futures of IT Management, *The Data Base for Advances in Information Systems*, 27, 4 (Fall). Hal. 68-84.
- McKee. Thomas. E. 2005. "Earning Management: An Executive Perspective". Thomson South Westren
- Merchant, K.A. 1989. "Rewarding Result: Motivating Profit Center Manager". Boston:Harvard Business School Press

- Merchant, K.A. dan Rockness, J. 1994. "The Ethics Of Managing Earning: An Empirical Investigation". *Journal of accounting and Public Policy*. Vol. 13. Spring. Hal. 79-95.
- Morris, M. H., A. S. Marks, J. A. Allen and N. A. Peery Jr. 1996. "Modeling Ethical Attitudes and Behaviors Under Conditions of Environmental Turbulence: The Case of South Africa". *Journal of Business Ethics* 15(10). Hal. 1119–1130
- Mujtaba, B. "Business Ethics Survey of Supermarket Managers and employees". *UMI Dissertation Service. A Bell & Howell Company*. UMI Number: 9717687. Copyrighted by UMI. UMI: 300 North Zeeb Road, Ann Arbor, MI 48103.
- Nagin, D. and Pogarsky, G. 2001. Integrating celerity, impulsivity, and extralegal sanction threats into a model of general deterrence: theory and evidence. *Criminology*, 39(4). Hal. 865-891
- Noreen, E. 1988. The Economic of Ethics: A New Perspective on Agency Theory. *Accounting, Organization and Society* 13 (4). Hal.359-370
- Nunnaly. J.C dan Bernstein I.H. 1994. *Psychometric Theory* (3rd ed). New York : McGraw-Hill
- O'Fallon M., Butterfield K.D. 2005. "A Review of The Empirical Ethical Decision-Making Literature 1996-2003". *Journal of Business Ethics*. 59. Hal. 375-413
- Oumlil, A.B., Balloun, J.L. 2009. "Ethical Decision-Making Differences Between American and Moroccan Managers" . *Journal of Business Ethics*. 84. Hal. 457-478
- Pedhazur, E.J dan L.P. Schmelkin. 1991. *Measurement, design and analysis: An integrated approach*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates
- Pennino, C. 2002. "Is Decision Style Related To Moral Development Among Managers In The US?". *Journal of Business Ethics*. 41(4). Hal.337-347.
- Peurseem K.N.V., dan Julian, A. 2006. 'Ethics Research: An Accounting Educator's Perspective', *Australian Accounting Review*, 16, 1. Hal 13-29

- Ponemon L.A. dan Gabhart D.R.L. 1993. *“Ethical Reasoning In Accounting And Auditing Vancouver”*. Canada: CGA-Canada Research Foundation
- Radtke, R.R. 2004. “Exposing Accounting Students To Multiple Factors Affecting Ethical Decision Making”. *Issues in Accounting Education*. 19 (1). Hal 73-84
- Rallapalli K. C., Vitell S.J dan Barnes J.H. 1998. “The Influence of Norms on Ethical Judgments and Intentions: An Empirical Study of Marketing Professionals”. *Journal of Business Research* 43. Hal. 157–168.
- Razzaque, M. A. dan Hwee T.P. 2002. “Ethics and Purchasing Dilemma: A Singaporean View”. *Journal of Business Ethics* 35(4). Hal. 307–326.
- Reidenbach R.E dan Robin D.P. 1990. “Toward The Development Of Multidimensional Scale For Improving Evaluations Of Business Ethics”. *Journal of Business Ethics*. 9(8). Hal. 639-653
- Rest, J. 1969. “Longitudinal study of the defining issues test of moral development: A strategy for analyzing developmental change”. *Developmental Psychology*, 11. Hal. 738-748.
- , 1979. *“Development in Judgment Moral Issues”*. University of Minnesota, Minneapolis.
- , 1986. *“Moral Development: Advances In Research And Theory”*. New York: Praeger. 92
- 1990. *Manual For The Defining Issues Test*, (3rd edition). Minneapolis, MN: University of Minnesota.
- , 1994. *Background: Theory and research. In Moral Development in the Professions*, edited by J. Rest and D. Narvaez. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- , D. Narvaez M. J. Bebeau dan Thomas S.J. 1999. *Postconventional Moral Thinking: A Neo-Kohlbergian Approach*. Lawrence Erlbaum Associates, New Jersey.
- Thoma S. J., Moon Y. L. dan Getz I. 1986. “Different Cultures, Sexes and Religions”. in J. R. Rest (ed.), *Moral Development. Advances in Research and Theory* (Preger, New York).
- Richardson, V. J. 1998. *Information Asymmetry and Earnings Management : Some Evidence*. [http /www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

- Robin, D., Gordon, G., Jordon, C., & Reidenbach, R. 1996a. "The Empirical Performance Of Cognitive Moral Development In Predicting Behavioral Intent". *Business Ethics Quarterly*, 6(4). Hal. 493-515.
- , Reidenbach, R., & Forrest, P. 1996b. "The Perceived Importance Of An Ethical Issue As An Influence On The Ethical Decision-Making Of Ad Managers". *Journal of Business Research*, 35(1). Hal. 17-28.
- Rosenzweig K., Fischer M. 1994. "Is Managing Earnings Ethically Acceptable?", *Management Accounting*. Mar. 75. 9. Hal 31-34
- Rutledge R. W. dan Karim K.E. 1999. "The Influence of Self-Interest and Ethical Considerations on Managers' Evaluation Judgments." *Accounting, Organizations and Society* . 24(2). Hal. 173–184.
- Sapp, G.L. dan Jones, L. 1986. "Religious orientation and moral judgment". *Journal for the Scientific Study of Religion*, 25. Hal. 208_214
- Schipper, K. 1989. "Commentary On Earnings Management". *Accounting Horizons* 3 (4): 91-102.
- Scott, William R. 1997. *Financial Accounting Theory*. USA: Prentice-Hall.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business*. New York: John Wiley and Sons
- Setiawati, Lilis dan Ainun Na'im, 2000. "Manajemen Laba". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol. 15, No. 4
- Singhapakdi A., dkk. 1999. "Antecedents, Consequences, and Mediating Effects of Perceived Moral Intensity and Personal Moral Philosophies". *Journal of The Academy of Marketing Science*, 27. Hal. 19-35
- Singhapakdi A dan Scott J. V. 1993, "Personal Values Underlying the Moral Philosophies of Marketing Professionals". *Business and Professional Ethics Journal* 12(1). Hal. 91-103.
- , Salyachivin S., Virakul B dan Veerayangkur V. 2000. 'Some Important Factors Underlying Ethical Decision Making of Managers in Thailand'. *Journal of Business Ethics* 27(3). Hal. 271–284.
- Shafer W.F. 2002. Effects Of Materiality, Risk, And Ethical Perceptions On Fraudulent Reporting By Financial Executive. *Journal of Business Ethics*. 38. 3. Hal. 243

- Shapeero, M., Koh H.C dan Killough L.N. 2003. "Underreporting and Premature Sign-Off in Public Accounting". *Managerial Auditing Journal* 18(6/7). Hal. 478–489.
- Shaub, M.K. 1994. "An Analysis Of Association Of Traditional Demographic Variables With The Moral Reasoning Of auditing Students And Auditors". *Journal of Accounting Education*, 12(1). Hal.1-26
- Sholihin M dan Na'im A. 2004. "Ethical Judgment Manajer Terhadap Praktik Earning Manajemen". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 7. No.. 2. Hal. 179-191
- Sivadas, E., Kleiser S.B, Kellaris J. Dan Dahlstrom R. 2003. "Moral Philosophy, Ethical Evaluations, and Sales Manager Hiring Intentions". *Journal of Personal Selling & Sales Management* 23(1). Hal 7–21.
- Snarey, J. R. 1985. "Cross-Culture Universality Of Social-Moral Development: A Critical Review Of Kohlbergian Research". *Psychological Bulletin*, 97(2). Hal. 202-232
- Stead, W. E., Worrell D L., dan Stead J G. 1990. "An Integrative Model For Understanding And Managing Ethical Behavior In Business Organizations." *Journal of Business Ethics* 9. Hal. 233-242.
- Thorne, L. 1999. "An analysis of the association of demographic variables with the cognitive moral development of Canadian accounting students: an examination of the applicability of American based findings to the Canadian context". *Journal of Accounting Education*, Vol. 17. Hal. 157-74.
- Massey D. W. 2006. 'The Impact of Task Information Feedback on Ethical Reasoning'. *Behavioral Research in Accounting*, 18. Hal 103-116
- Thornton, J. 2000. Challenges To The Definingissues Test: A New Perspective On Accountants' Moral Development. *Research On Accounting Ethics*. 7. Hal. 225-252
- Thorp, J. 2005. "Values And Ethics For CPA In A Changing World". *The CPA Journal*. 75 (8). Hal. 18
- Trevino, L. K. 1986. 'Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model'. *Academy of Management Review* 11(3). Hal. 601–617.

- Trimble, D. E. (1997). The Religious Orientation Scale: Review and meta-analysis of social desirability effects. *Educational and Psychological Measurement*, 57 (6). Hal. 970-986.
- Tse, A. C. B. dan Au A.K.M. 1997. 'Are New Zealand Business Students more Unethical Than non-Business Students?'. *Journal of Business Ethics* 16(4). Hal. 445–450.
- Uddin N. dan Gillett P.R. 2002. 'The Effects of Moral Reasoning and Self-Monitoring on CFO Intentions to Report Fraudulently on Financial Statements'. *Journal of Business Ethics* 40(1). Hal.15–32.
- Ugrin.J.C. 2008. Exploring The Sarbanes-Oxley Act And Intentions To Commit Financial Statement Fraud: A General Deterrence Perspective. *UMI Microform*
- Wagner S.C. dan Sanders G.L. 2001. "Considerations in Ethical Decision-Making and Software Piracy". *Journal of Business Ethics* 29(1/2). Hal.161–167.
- Weaver G.R. and Bradley R. Agle. 2002. "Religiosity and Ethical Behavior in Organizations: A Symbolic Interactionist Perspective". *Academy of Management Review* 27(1). Hal. 77–98.
- Wiebe K.F. dan Fleck J.R. 1980. "Personality Correlates Of Intrinsic, Extrinsic And Non-Religious Orientations".*The Journal of Psychology*, 105. Hal.181-187
- Wimalasiri J. 1996. "An Empirical Study of Moral Reasoning Among Managers in Singapore" *Journal of Business Ethics*. 15. 12. Hal. 1331-1341
- Wingrove C. R. dan Alston J. P. 1971. "Age, Aging And Church Attendance". *The Gerontologist*,. 11. Hal. 356-358.
- Worthy, F. 1984. "Manipulating Profit: How It Done". *Fortune*. Hal.50-54
- Ziegenfuss, D.E. dan Singhapakdi. 1994. "Professional Values and Ethical Perceptions of Internal Auditors". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No. 1. Hal. 34-44.

