

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

**Ietje Nazaruddin**

*Universitas Muhammadiyah Yogyakarta*

*e-mail: ietje\_effendi@yahoo.com.sg*

## **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, earnings management, cognitive moral development.*

## **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 memperoleh data sebanyak 278 dari 1500 kuesioner yang disebarkan, 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 mempengaruhi 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*

## **PENDAHULUAN**

Fenomena manajemen laba banyak perhatian para peneliti. Manajemen laba terjadi ketika para manajer memilih metode pelaporan dan estimasi yang tidak secara akurat menggambarkan kondisi keuangan perusahaan (Healy & Wahlen, 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 dinyatakan pailit pada 2 Desember 2001 (Elias, 2004). Sejumlah riset melaporkan bahwa praktik

manajemen laba terjadi pada hampir semua korporasi di Indonesia (Lako, 2006; Bhattacharya, Daouk, & Welker, 2003).

Manajemen laba merupakan masalah yang kompleks dari perspektif etika. Praktik 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 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 & Rosenzweig, 1994). Hasil penelitian Rama (2010) menyimpulkan bahwa manajemen laba dilakukan untuk memenuhi sifat hedonisme manusia.

Teori keagenan (Jensen & Meckling, 1976) sering digunakan untuk menjelaskan perilaku manajemen laba (Richardson, 1998). 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 mempengaruhi pengambilan keputusan mereka (Baiman, 1990; Noreen, 1988). Pennino (2002) menyatakan 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 sering digunakan untuk menjelaskan proses pengambilan keputusan etis dan 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*. 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*.

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 & Ponemon, 1993). Manajer yang memiliki penalaran moral tinggi mempunyai kecenderungan perilaku manajemen laba rendah. Penelitian ini mengkaji pengaruh kemampuan penalaran moral seseorang terhadap penilaian etis atau tidak etis perilaku manajemen laba seperti yang direkomendasikan oleh Chang (2007). Selain itu peneliti juga menguji faktor-faktor individual lainnya yang berpengaruh terhadap kemampuan seseorang dalam melakukan penalaran etis dan pengaruhnya terhadap penilaian mereka atas praktik manajemen laba yaitu filosofi moral dan religiositas.

## **TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **Manajemen Laba**

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). Menurut McKee (2005), manajemen laba dapat dilakukan oleh manajemen untuk

menampilkan laba yang diinginkan dengan menggunakan dua cara yaitu dengan kebijakan manajemen dan kebijakan akuntansi. Manajemen laba oleh Gulzar dan Wang (2011) didefinisikan sebagai penyesuaian kinerja ekonomi suatu perusahaan dilaporkan untuk menyesatkan beberapa *stakeholders* atau untuk mempengaruhi hasil kontrak

Beberapa manajer 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 & Merchant, 1990). Penelitian Inggarwati dan Kaudin (2010) menunjukkan praktisi akuntansi lebih bisa menerima manajemen laba melalui manipulasi keputusan operasi dari pada melalui manipulasi akuntansi. Penerimaan praktisi akuntansi terhadap manipulasi keputusan operasi diduga merupakan pemahaman bahwa keputusan-keputusan operasional merupakan bagian dari fungsi/tugas manajer untuk memaksimalkan kesejahteraan pemegang saham.

Teori keagenan umumnya digunakan untuk menjelaskan terjadinya praktik manajemen laba. 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”.*

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. 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*.

Penelitian-penelitian terdahulu kurang memperhatikan prespektif etika (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. 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.

### Penalaran Moral

Penalaran moral merupakan kemampuan akuntan untuk membuat pertimbangan tanpa memasukkan kepentingan pribadi dan mengakui dampak pertimbangan mereka terhadap kesejahteraan orang lain (Ponemon & Gabhart, 1994; Jones, 1991). 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, se-

hingga 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).

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.

### **Filosofi Moral Personal**

Tiap-tiap pribadi memiliki konsep diri sendiri yang turut menentukan perilaku etikanya, sesuai dengan peran yang disandangnya (Khomsiyah & Indriantoro, 1998). Menurut Cohen, Pant, dan Sharp (2001) 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 terdiri dari 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 individu 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 idealis akan mementingkan dirinya sendiri agar mendapat *fee* yang tinggi dengan meninggalkan sikap independensi.

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.

### **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). 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. Individu yang intrinsik memiliki kemampuan mengikuti nilai-nilai norma dan moral yang diyakininya. 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 menggunakan agama sebagai alat untuk mencapai tujuan-tujuan yang berpusat pada diri sendiri.

Pribadi yang memiliki religiositas ekstrinsik akan tergerak bila ada faktor eksternal yang bersifat duniawi mempengaruhi 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.

### Perumusan Hipotesis

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.

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 skor penalaran moral antara individu yang memiliki tingkat religiositas yang tinggi dengan tingkat religiositas yang rendah. Berdasarkan beberapa hasil penelitian terdahulu peneliti menduga bahwa:

H<sub>1</sub>: Religiositas akan berpengaruh positif terhadap kemampuan penalaran moral individu.

Beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa para individu yang memiliki skor tinggi terhadap ukuran religiositas cenderung mempertahankan pandangan tradisional atas *issue* moral dan standar moral mereka lebih konservatif dibandingkan dengan individu yang memiliki skor 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 dapat disimpulkan kecenderungan adanya hubungan religiositas dengan sensitivitas, serta empati dan perilaku prososial berhubungan dengan religiositas dan idealisme seseorang. Peneliti kemudian menurunkan dugaan yaitu:

H<sub>2</sub>: 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 & Snider, 1991). Wiebe dan Fleck (1980) menemukan orang yang memiliki tingkat religiositas 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.

H<sub>3</sub>: Tingkat religiositas yang tinggi akan berpengaruh positif terhadap idealisme individu

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 (Forsyth, 1980; Forsyth & Berger, 1982; Forsyth & Nye, 1990). Para individu yang berbeda filosofi moralnya diduga akan memiliki derajat berbeda atas sensitifitas moral (Forsyth, 1981). Perbedaan filosofi moral dapat pula mempengaruhi cara individu dalam memproses informasi tentang *issue-issue* etis (Forsyth, 1985). Akhirnya filosofi moral akan berasosiasi secara berbeda dengan sikap perilaku tidak etis (Miceli & Nea, 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 (Kim, 2003). Idealisme merupakan dimensi kunci didalam menjelaskan penalaran moral (Bass, Barnett & Brown, 1998). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>4</sub>: Idealisme individu berpengaruh positif pada tingkat kemampuan penalaran moral

H<sub>5</sub>: 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. Individu dengan idealisme yang tinggi percaya bahwa tindakan yang etis seharusnya mempunyai konsekuensi yang positif dan selalu tidak akan berdampak atau berakibat merugikan kepada orang lain sekecil apapun. Di lain pihak, pragmatisme mengakui hasil keputusan adalah yang utama dan jika perlu mengabaikan nilai-nilai moralitas untuk mendapatkan keuntungan yang lebih besar. 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:

H<sub>6</sub>: Idealisme individu akan berpengaruh positif terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba.

Konsep relativisme menyatakan 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 (absolutisme) menunjukkan mengakui prinsip-prinsip moral dengan kewajiban-kewajiban yang mutlak. Ziegenfuss dan Singhapakdi (1994) menemukan bahwa orientasi etika internal auditor mempunyai hubungan positif dengan perilaku pengambilan keputusan etis. Internal auditor dengan skor idealisme tinggi cenderung membuat keputusan yang secara absolut lebih bermoral (*favor moral absolute*). Penelitian Sivadas, Kleiser, Kellaris dan Dahlstrom (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:

H<sub>7</sub>: Relativisme individu akan berpengaruh negatif terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba.

Pertimbangan etis adalah derajat pertimbangan moral individu mengenai bisa tidaknya diterima secara moral suatu perilaku yang dipermasalahkan (Reidenbach & Robin, 1990). Thornton (2000) mengatakan bahwa akuntan dengan penalaran moral yang rendah akan mengarah pada perilaku *dysfunctionality*. Rest (1983) mengatakan bahwa individu dengan skor P dari DIT yang tinggi akan lebih berperilaku etis dibandingkan dengan skor yang rendah.

Beberapa hasil penelitian (Rallapalli, Vitell & Barnes, 1998; Shafer, 2002; Barnett,

2001) menunjukkan penalaran moral berasosiasi positif dengan intensi perilaku. Individu akan memiliki intensi untuk melakukan sesuatu tindakan jika mereka menilai bahwa tindakan tersebut etis (Bass, Barnett & Brown, 1999) dan individu yang menilai bahwa tindakan tidak etis merupakan hal yang tidak etis maka mereka berintensi tidak melakukan tindakan tersebut (Wagner & 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 menunjukkan kecenderungan bahwa penalaran moral mempengaruhi intensi perilaku, sehingga diturunkan dugaan sebagai berikut:

H<sub>8</sub>: Penalaran moral individu akan berpengaruh positif terhadap penilaian individu atas perilaku manajemen laba.

## METODA PENELITIAN

Data dikumpulkan dengan cara mendistribusikan secara langsung maupun dengan menggunakan fasilitas pos (*mail survey*) dan *e-mail survey*. Kuesioner didistribusikan secara langsung pada responden yang berada di wilayah Yogyakarta yaitu mahasiswa pascasarjana magister manajemen, magister akuntansi dan program profesi akuntansi yang telah dan atau sedang menjabat pada perguruan tinggi di Universitas Gajah Mada, Universitas Islam Indonesia, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Universitas Teknologi Yogyakarta. Kuesioner juga didistribusikan dengan menggunakan jasa pelayanan pos yang bebas bea perangko. Kuesioner dengan menggunakan *mail survey* dikirim pada personal yang bersedia membantu peneliti, sedangkan kuesioner dengan *e-mail survey* langsung dikirimkan ke mahasiswa pascasarjana yang bersedia turut berpartisipasi dalam penelitian. Kuesioner yang menggunakan *mail survey* didistribusikan pada perguruan tinggi UNILA, UNIBRAW, UNILAM, UNAIR, Universitas Bung Hatta, Widia Mandala, Perbanas, UMS dan UMM. Metode *e-mail survey* dikirim langsung via *e-mail* pada responden di ling-

kungan perguruan tinggi Indonesia yaitu program profesi Universitas Mercu Buana, MM USU, MM UNAND. Ketiga langkah dilakukan untuk meningkatkan *response rate*.

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.

## Populasi Dan Sampel

Target populasi adalah individu yang telah dan atau sedang menjabat dan menempuh program pascasarjana manajemen, akuntansi atau program profesi akuntansi pada perguruan tinggi di Indonesia sebagai proksi dari para manajer dan akuntan yang terlibat dalam proses pengambilan keputusan etis khususnya keputusan manajemen laba. 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.

## Definisi Operasional Dan Pengukuran Variabel

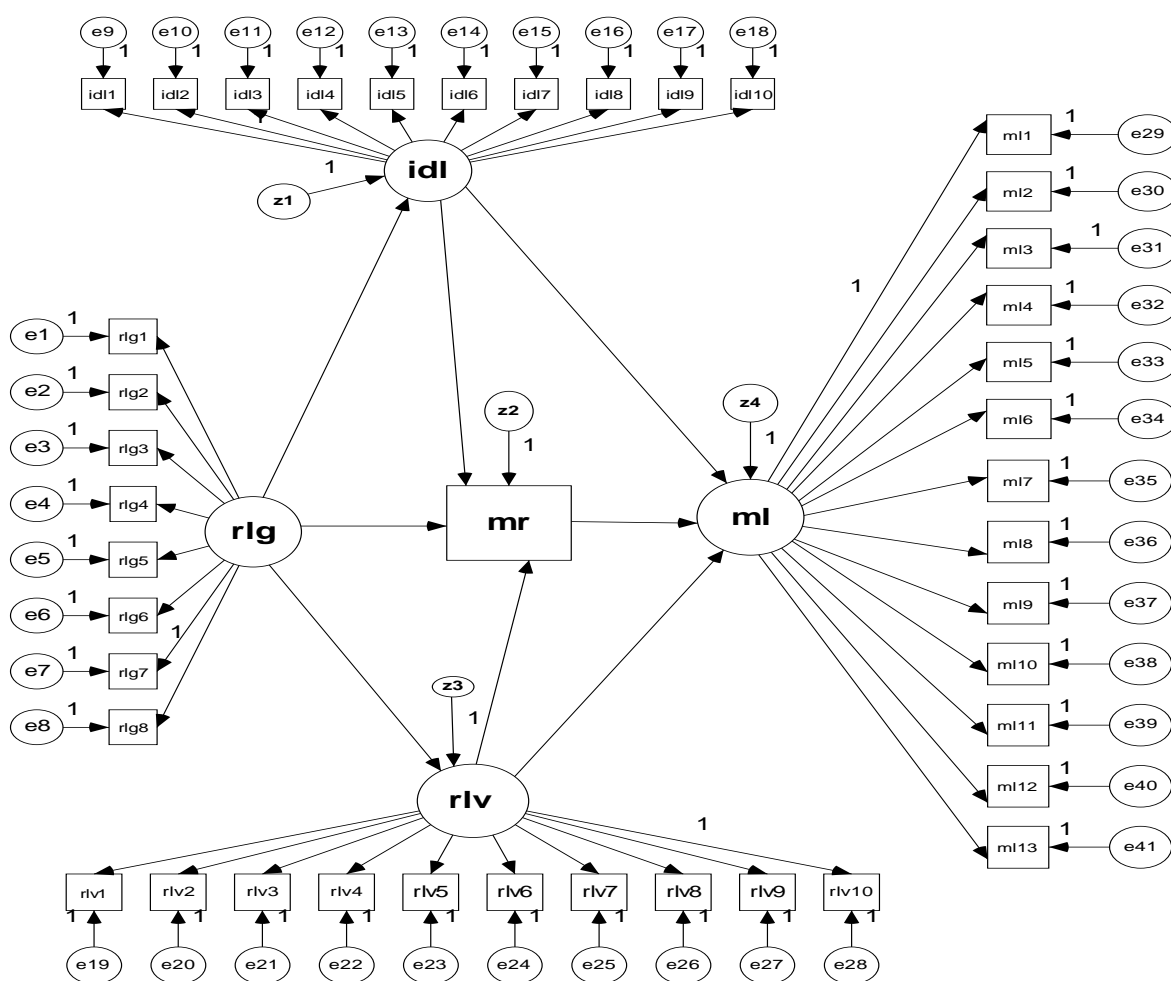
Pegertian manajemen laba mengadopsi definisi Schipper (1989) yaitu praktik intervensi pada proses pelaporan keuangan eksternal dengan tujuan memperoleh keuntungan pribadi. Instrumen untuk mengukur variabel adalah instrumen Burns dan Merchant (1990) yang juga digunakan oleh Fischer dan Rosenzweig, (1995), Klikeman, Geiger dan O'Connell (2001), Elias (2002, 2004) serta Guffey, McIntyre dan McMillan (2004). Penalaran moral merupakan *judgment* tentang benar atau salah sedangkan pengembangan adalah tahap kematangan penalaran moral. Pengukuran penalaran moral menggunakan *defining issue test* (DIT) yang dikembangkan oleh Rest (1979, 1999). Filosofi moral merupakan suatu standar untuk mempertimbangkan tindakan, intensi moral dan konsekuensi tindakan. Filosofi moral diukur dengan meng-

gunakan *Ethics Position Questionnaire* (EPQ) dikembangkan oleh Forsyth (1980). 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 adalah instrumen *Religious Orientation Scale* (ROS) yang dikembangkan oleh Allport dan

Ross ditahun 1967 kemudian direvisi oleh Gorsuch dan Mcpherson (1989).

**Metoda Analisis**

Metoda 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).



**Gambar 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*)



**HASIL DAN PEMBAHASAN**

Kuisisioner yang disebarakan berjumlah 1500, kembali 278 kuesioner, 17 tidak bisa digunakan karena tidak lengkap dan tidak sesuai dengan kriteria sehingga kuesioner yang digunakan sebanyak 261 (17,4 %) lihat tabel 1. Deskripsi kisaran teoritis, kisaran aktual, rerata teoritis, rerata aktual dan standar deviasi atas variabel penelitian terlihat dalam tabel 2.

**Hasil Pengujian Model Pengukuran Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Eksogen**

Hasil uji model *fit* menunjukkan nilai *chi-square* 8,074, probabilitas 0,152; CMIN/DF=1,615; GFI=0,988; AGFI=0,963; TLI=0,978; RMSEA=0,049. Hasil uji terhadap signifikansi estimasi dan *standardized regression weight* menunjukkan *loading factor* indikator rlg1, rlg2, rlg3, rlg4, rlg5 memiliki nilai yang telah memenuhi kriteria lebih besar 0,50 dengan signifikansi pada alpha 1%.

**Analisis Faktor Konfirmatori Antar Variabel Endogen**

Indikator yang memiliki nilai *loading factor* lebih dari 0,50 adalah indikator idl 4, idl 5, idl 6, idl8, rlv3, rlv4, rlv5, rlv6, rlv7, ml5, ml 9, ml10, ml11, ml12. Hasil pengujian setelah dilakukan revisi menunjukkan *Chi-squared*=97,894, probabilitas 0.160 yang menunjukkan model pengukuran *fit*. Indeks *fit* lainnya juga menunjukkan hal serupa seperti GFI=0,951; AGFI=0,931; TLI=0,984; RMSEA=0,024.

**Uji Reliabilitas dan Validitas Konstruk**

Hasil uji indikator-indikator yang mengukur konstruk memiliki *convergen validity* dan *constructs reliability* yang baik. Hasil uji pengujian validitas diskriminan masing-masing konstruk laten memadai, terlihat dari nilai akar kuadrat *variance extractednya* lebih tinggi dari korelasi antar konstruk.

**Tabel 1: Demografi Responden**

	Keterangan	Jumlah	Prosentase
Gender	Laki-laki	152	58.2
	Perempuan	85	32.6
	Tidak ada informasi	24	9.2
Program Studi	Pasca Manajemen	192	73.6
	Pasca Akuntansi	47	18.0
	Program Profesi	5	1.9
	Tidak ada informasi	17	6.5
Jabatan	Pimpinan/Direktur	32	12.3
	Pimpinan di bagian keuangan/Akuntansi	132	50.6
	Auditor	41	15.7
	Lain-lain	56	21.5

**Tabel 2: Deskripsi Variabel Penelitian**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rerata Teoritis	Rerata Aktual	Standar Deviasi
Penalaran Moral	0-100	10-70	50	38.71	13.43
Manajemen Laba (5 butir)	5-25	5-25	15	14.22	4.08
Idealisme (4 butir)	4-20	6-20	12	14.57	2.99
Relativisme (5 butir)	5-25	5-25	15	16.45	3.87
Religiositas (5 butir)	5-25	13-25	15	20.24	2.63

Sumber: Data diolah.

**Tabel 3: Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas**

Keterangan	Religiositas	Idealisme	Relativisme	Manajemen Laba	Cut-off
<i>Standardized Loading</i>	0.539-0.733	0.515-0.779	0.557-0.783	0.503 -0.789	>0.5
<i>Loading Factor</i>	0.646-0.749	0.640-0.813	0.640-0.778	0.550-0.795	>0.5
<i>Cronbach Alpha</i>	0.762	0.791	0.755	0.771	>0.6
<i>Construct Reliability</i>	0.783	0.795	0.771	0.813	>0.7

Sumber: Data diolah

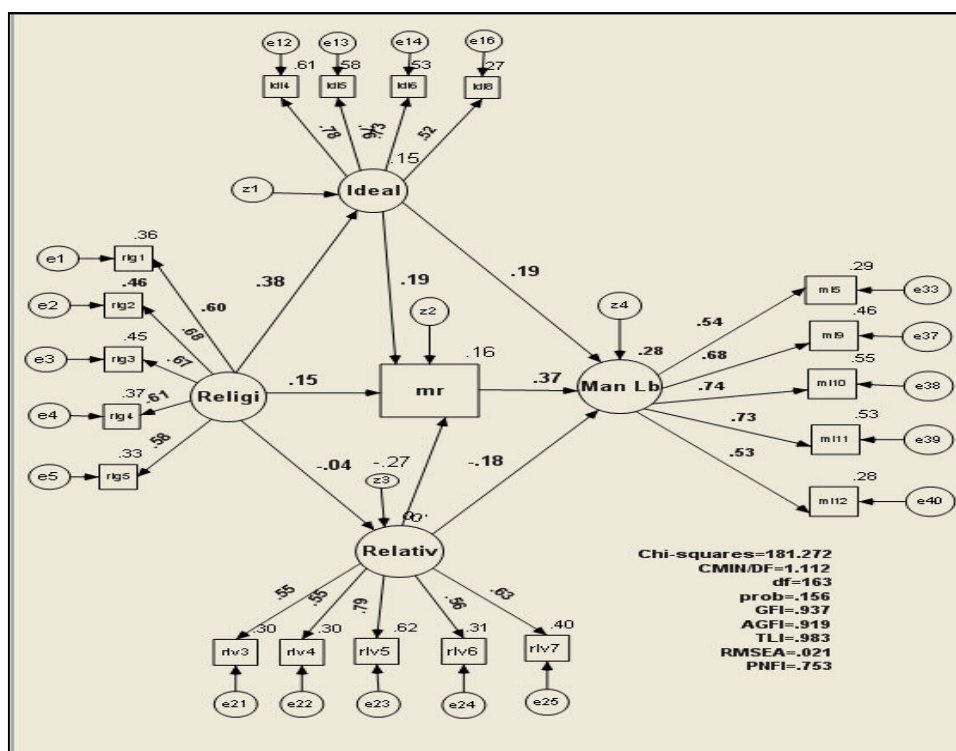
**Hasil Pengujian Full Model  
Model Persamaan Struktural**

Hasil pengujian *full structural equation model* menunjukkan bahwa *chi-square* 181,272 dengan nilai probabilitas 0,156, GFI (0,937), AGFI (0,919), TLI (0,983), CFI (0,986), PNFI (0,753) dan RMSEA (0,021) menunjukkan nilai yang *fit* atau model *acceptable at best* (gambar 2).

**Pengujian Evaluasi Asumsi Model Struktural**

Asumsi yang perlu dipenuhi dalam persamaan struktural meliputi distribusi normal atas data, bebas dari *outliers* dan tidak terdapat multi-

kolinearitas (Ghozali, 2005, 2008). Dari hasil perhitungan normalitas *univariate* menunjukkan data berdistribusi normal secara *univariate* pada tingkat 1%. Pengujian untuk melihat normalitas *multivariate* menunjukkan data berdistribusi normal. Nilai *standard score* menunjukkan tidak terdapat nilai *z-score* yang terletak diluar rentang  $\pm 3$ . Berdasarkan hasil olah data dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *univariate outliers*. Nilai  $X^2$  (20.0,001) adalah sebesar 45,32 (dilihat pada tabel *chi-square*). Nilai *mahalanobis d-squared* lebih kecil dari  $X^2$  (45,32) artinya tidak ada *multivariate outliers*.



**Gambar 2:** Hasil Pengujian Full model Persamaan Struktural

**Tabel 4:** Hasil Pengujian Hipotesis

	Jalur	Estimate	Arah	P	Keterangan
Penalaran Moral	← Religiositas	.148	+	.050	H1 diterima
Relativisme	← Religiositas	-.039	-	.623	H2 ditolak
Idealisme	← Religiositas	.383	+	.000	H3 diterima
Penalaran Moral	← Idealisme	.187	+	.013	H4 diterima
Penalaran Moral	← Relativisme	-.271	-	.000	H5 diterima
Manajemen Laba	← Idealisme	.193	+	.013	H6 diterima
Manajemen Laba	← Relativisme	-.179	-	.023	H7 diterima
Manajemen Laba	← Penalaran Moral	.372	+	.000	H8 diterima

Sumber: data diolah

Nilai *determinand of sample covariance matrix* sebesar 0,132 yang relatif jauh dari nol yang menunjukkan *multicollinearity dan singularity*. Hasil analisis statistik tidak menemukan nilai *standardized residual covariance* yang lebih besar dari 2,58 sehingga dapat dikatakan bahwa syarat residual terpenuhi dan model tidak perlu dimodifikasi.

### ***Analisis Pengaruh Religiositas Terhadap Penalaran Moral***

Hasil pengujian empiris menunjukkan bahwa individu dengan religiositas yang tinggi cenderung akan memiliki kemampuan penalaran moral yang baik dibandingkan individu yang kurang religius. Individu yang religius semakin respek pada orang lain, keputusannya berdasarkan keputusan yang sesuai dengan suara hati dan prinsip moral universal. Individu yang mempertimbangkan pendekatan agama dikehidupannya, menyisihkan waktu untuk berpikir dan berdoa, menjalani kehidupan sesuai dengan ajaran agamanya, sadar akan keberadaan Tuhan serta individu yang dipengaruhi oleh agamanya akan memiliki kemampuan penalaran kognitif yang relatif baik ketika dihadapkan pada dilema etika. Individu yang menjalani kehidupan sesuai dengan keyakinannya akan melihat situasi dari sudut pandang yang secara adil mempertimbangkan kepentingan orang lain. Dari data empiris dapat disimpulkan bahwa individu yang telah menginternalisasi ajaran-ajaran agama sebagai panduan dalam hidupnya akan meningkatkan kemampuan individu tersebut didalam menyelesaikan masalah-masalah etika karena mereka akan mempertimbangkan hak individu, hak masyarakat, nilai-nilai maupun prinsip-prinsip moral universal didalam pengambilan kebijakan. Penelitian memberikan dukungan tambahan atas hasil penelitian Wimalasiri (2001) dan Rest (1986) yang menyatakan bahwa religiositas merupakan pembeda dalam menentukan *judgment* individu ketika menentukan benar atau salah.

### ***Analisis Pengaruh Religiositas Terhadap Relativisme***

Hasil pengujian atas hipotesis 2 menunjukkan bahwa religiositas tidak secara signifikan berpengaruh terhadap relativisme, walaupun

arahnya ditemukan negatif sesuai dengan yang dihipotesiskan. Arah negatif hubungan religiositas dengan relativisme mengindikasikan bahwa tingkat religiositas yang semakin tinggi akan menurunkan tingkat relativisme individu, walaupun tidak terbukti signifikansi dari pengaruh tersebut. Para responden memiliki nilai relativisme yang tinggi mungkin dipengaruhi oleh budaya musyawarah untuk mufakat, sehingga dalam memutuskan sesuatu hal dipengaruhi kemanfaatan putusan tersebut (Lister, 2005). Hasil penelitian konsisten dengan temuan Oumlil dan Balloun (2009) tetapi tidak sejalan dengan temuan Barnett (2001).

### ***Analisis Pengaruh Religiositas Terhadap Idealisme***

Bukti empiris menunjukkan semakin tinggi tingkat religiositas individu akan semakin meningkatkan tingkat idealisme individu. Individu yang religius memiliki kemampuan untuk mengikuti nilai-nilai norma dan moral yang diyakini. Individu yang menjadikan agama sebagai landasan didalam kehidupannya akan lebih empati dengan kesejahteraan orang lain dan selalu berusaha untuk tidak menyakiti orang lain. Temuan ini memberikan dukungan atas teori yang dikemukakan oleh Hunt dan Vitell (1986) dan temuan Clary dan Snider (1991) yang menunjukkan bahwa individu yang memiliki tingkat religiositas yang tinggi akan memiliki perhatian pada kesejahteraan orang lain dan bersikap suka rela. Temuan ini juga menguatkan bukti empiris yang didapat Wiebe dan Fleck (1980) bahwa orang yang memiliki tingkat religiositas yang tinggi cenderung lebih sensitif dan empatik.

### ***Analisis Pengaruh Idealisme Terhadap Penalaran moral***

Temuan penelitian mendukung hipotesis 4 bahwa individu dengan tingkat religiositas yang tinggi akan meningkatkan kemampuan penalaran moral individu tersebut. Individu yang memegang prinsip-prinsip moral absolut yang semakin teguh akan mengakibatkan penalaran moralnya pun semakin meningkat, individu akan semakin mempertimbangkan kepentingan orang lain dan masyarakat serta nilai-nilai yang terkandung dalam prinsip

moral universal. Individu tersebut akan semakin memperhatikan prinsip moral universal yaitu keadilan, kesamaan hak-hak dasar manusia dan hormat terhadap martabat manusia sebagai pribadi. Individu yang idealis akan semakin mempertimbangkan secara lebih adil kepentingan orang lain. Bukti empiris ini mendukung hasil penelitian Bass, Barnett dan Brown (1998) bahwa idealisme merupakan variabel penting didalam menjelaskan kemampuan penalaran moral (Bass et al., 1998).

#### ***Analisis Pengaruh Relativisme Terhadap Penalaran moral***

Temuan penelitian mendukung hipotesis 5 bahwa individu dengan tingkat relativisme yang tinggi akan menurunkan kemampuan penalaran moral individu tersebut. Hasil temuan penelitian menunjukkan individu yang semakin percaya bahwa moral itu bersifat relatif maka semakin rendah internalisasi moral-moral universal yang ada pada dirinya, individu akan menilai kebenaran moral itu bersifat relatif atau dengan kata lain tergantung pada sesuatu hal. Temuan ini sejalan dengan pernyataan bahwa perbedaan filosofi moral dapat pula memengaruhi cara individu dalam memproses informasi tentang issue-issue etis (Forsyth, 1985).

#### ***Analisis Pengaruh Idealisme Terhadap Perilaku manajemen laba***

Hasil penelitian menunjukkan bahwa idealisme berpengaruh negatif terhadap perilaku manajemen laba. Individu dengan tingkat idealisme yang tinggi akan menilai praktik manajemen laba merupakan sesuatu yang tidak etis. Individu yang idealis tidak dapat menerima perilaku manajemen laba dengan cara manipulasi operasional (program pembayaran bebas guna menaikkan pendapatan akhir tahun). Individu idealis semakin menolak manipulasi dengan cara menaikkan cadangan persediaan, membukukan kembali persediaan usang dan menunda pencatatan pengeluaran. Hasil penelitian mendukung teori yang dikembangkan Forsyth (1992) dan Elias (2002) yang mengatakan bahwa individu yang idealistik akan menilai praktik manajemen laba sebagai tindakan yang tidak etis dibandingkan dengan individu relativistik. Bukti

empiris juga mendukung temuan Greenfield (2008) yang menunjukkan individu yang idealis akan menolak perilaku manajemen laba.

#### ***Analisis Pengaruh Relativisme Terhadap Perilaku manajemen laba***

Bukti empiris mendukung hipotesis 7 yang mengatakan bahwa individu yang memiliki tingkat relativisme tinggi akan beranggapan bahwa perilaku manajemen laba merupakan suatu tindakan yang lebih etis. Semakin tinggi tingkat relativisme individu maka ia akan semakin menilai perilaku manajemen laba merupakan perilaku yang etis. Individu dengan tingkat relativisme yang tinggi akan menilai perilaku manajemen laba lebih etis dibanding dengan individu dengan tingkat relativisme yang rendah. Individu relativistik lebih menerima perilaku manajemen laba operasional maupun manajemen laba akuntansi terutama yang dapat meningkatkan pendapatan sehingga seolah-olah kinerja manajemen sesuai dengan atau lebih dari yang ditargetkan. Individu dengan tingkat relativisme yang tinggi menilai praktik manajemen laba merupakan sesuatu yang etis daripada individu dengan tingkat relativisme yang rendah. Individu yang relatif akan semakin menilai praktik manajemen laba bukan merupakan praktik yang merugikan orang lain dan dapat ditoleransi secara moral. Hal ini sejalan dengan penelitian Johnson, Fleischman, Valentine dan Walker (2012) yang menunjukkan bahwa meskipun sifat etis suatu perbuatan memiliki pengaruh terbesar pada penilaian etika tetapi individu cenderung untuk mempertimbangkan/mentoleransi dampak etis dari perilaku manajemen laba ketika konsekuensi menguntungkan bagi organisasi.

Hasil ini mendukung teori Forsyth (1992) bahwa filosofi moral berpengaruh pada perilaku seseorang. Hasil penelitian sejalan dengan temuan Elias (2002) dan Greenfield (2008) bahwa individu yang relativistik lebih menerima atau mentoleransi praktik manajemen laba. Penelitian Shaub (1994) juga menunjukkan temuan yang serupa yaitu auditor yang lebih relativistik cenderung kurang mengakui isu-isu etis dalam skenario auditing dibanding dengan individu yang bersifat idealis. Douglas dan Wier (2000) memberikan

bukti empiris dalam kasus penyimpangan anggaran, yang menemukan bahwa filosofi moral individu, peluang dan insentif dapat memengaruhi perilaku penyimpangan anggaran serta Douglas, Davidson dan Schwartz (2001) menunjukkan pula bahwa filosofi moral berkorelasi dengan intensi etis para akuntan. Temuan ini memberikan tambahan bukti empiris yang mendukung hasil penelitian sebelumnya.

### ***Analisis Pengaruh Penalaran Moral Terhadap Manajemen Laba***

Bukti empiris mendukung hipotesis 8 yang menyatakan individu yang memiliki penalaran moral yang tinggi akan memiliki toleransi yang rendah atas praktik manajemen laba. Hal ini sejalan dengan teori perkembangan moral kognitif bahwa perilaku seseorang didasari oleh tingkat penalaran moral (Kohlberg, 1969; 1981) maupun teori *model of ethical action* dari Rest (1999) yang menyatakan bahwa penilaian etis akan memengaruhi keinginan berperilaku etis maupun tindakan etis. Demikian pula dengan temuan Rest (1983) yang mengatakan bahwa individu dengan skor P dari DIT yang tinggi akan lebih berperilaku etis dibandingkan dengan skor P yang rendah. Temuan Thornton (2000) yang menunjukkan bahwa akuntan dengan penalaran moral yang rendah akan mengarah pada perilaku *dysfunctionality* juga didukung dalam penelitian ini. Temuan penelitian juga sejalan dengan beberapa penelitian (Rallapalli et al., 1998; Bass, et al., 1999; Shafer, 2002; Barnett, 2001; Wagner & Sanders, 2001) yang menunjukkan bahwa individu akan memiliki intensi untuk melakukan sesuatu tindakan jika mereka menilai bahwa tindakan tersebut etis dan individu yang menilai bahwa tindakan tidak etis merupakan hal yang tidak etis maka mereka berintensi tidak melakukan tindakan tersebut.

## **SIMPULAN**

### **Simpulan Atas Masalah Penelitian**

Tujuan penelitian adalah meneliti faktor-faktor yang dapat menjelaskan penilaian individu atas etika praktik manajemen laba yang merupakan salah satu informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, khususnya 3 faktor individual yaitu religiositas, filosofi moral dan

penalaran moral. Temuan penelitian memberikan bukti empiris bahwa individu yang mempertimbangkan pendekatan agama di kehidupannya, menyisihkan waktu untuk berpikir dan berdoa, individu yang menjalani kehidupan sesuai dengan ajaran agamanya serta sadar akan keberadaan Tuhan akan memiliki kemampuan penalaran kognitif individu yang relatif lebih baik ketika dihadapkan dilema etika. Tingkat religius juga menyebabkan individu semakin idealis. Individu yang religius berusaha untuk tidak merugikan orang lain dan memperhatikan kesejahteraan orang lain.

Temuan penelitian menunjukkan bahwa individu yang idealis memiliki kemampuan penalaran moral yang lebih baik ketika mereka dihadapkan pada dilema etis. Individu yang memiliki ideologi relativisme yang tinggi cenderung akan mengakibatkan terjadinya penurunan penalaran moral. Temuan lainnya dari penelitian adalah individu yang idealis akan memandang tindakan manajemen laba merupakan suatu tindakan yang tidak etis. Temuan ini kebalikan dengan individu yang memiliki tingkat relativisme yang tinggi. Individu yang relativism akan memandang bahwa perilaku manajemen laba dapat ditoleransi.

Hasil temuan ini menjelaskan bahwa perilaku manajemen laba dapat dijelaskan dengan pendekatan etika, tidak hanya dengan menggunakan teori keagenan saja. Para pengambil keputusan akan menggunakan pertimbangan etis ketika mereka dihadapkan pada praktik manajemen laba. Hasil penelitian juga mendukung teori perkembangan moral kognitif bahwa penalaran moral merupakan dasar yang digunakan untuk pengambilan keputusan ketika individu dihadapkan pada dilema etis.

### **Implikasi Teoritis**

Implikasi teoritis hasil penelitian adalah memberikan bukti empiris bahwa praktik manajemen laba tidak hanya dapat dijelaskan dengan teori keagenan saja, tetapi juga secara empiris bisa dijelaskan dengan menggunakan teori perkembangan moral kognitif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pembuatan kebijakan etis di bidang akuntansi, khususnya pada kebijakan manajemen laba dipengaruhi oleh tingkat kemampuan penalaran moral

individu. Teori keagenan yang menyatakan bahwa kepentingan pribadi menjadi faktor yang menentukan pada proses pengambilan keputusan, tetapi tetap harus mempertimbangkan etika seseorang sebagai dasar pengambilan keputusan. Dengan kata lain pembuatan pengambilan keputusan etis tidak semata-mata dipengaruhi oleh kepentingan pribadi manajer, tapi juga dikendalikan oleh kemampuan penalaran moral manajer.

Penelitian ini memberikan informasi tambahan terhadap literatur akuntansi manajemen dan akuntansi keperilakuan mengenai manajemen laba, terutama tentang faktor-faktor yang memengaruhi praktik terjadinya perilaku manajemen laba. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan informasi mengenai faktor-faktor individual dari dimensi etika khususnya faktor religiositas, filosofi moral dan penalaran moral yang dapat memengaruhi proses pengambilan etis dalam hal ini kebijakan atas manajemen laba.

### **Implikasi Kebijakan**

Pemahaman atas potensi penalaran moral, filosofi moral dan religiositas dalam mempengaruhi perilaku manajemen laba akan membantu para pihak-pihak yang berkepentingan untuk mencari solusi agar bisa mengurangi perilaku manajemen laba. Para pihak yang berkepentingan perlu mempertimbangkan pentingnya meningkatkan kemampuan penalaran moral individu, filosofi moral dan religiositas untuk meminimalisasi perilaku manajemen laba. Perusahaan maupun organisasi profesi perlu memberikan pelatihan profesional, workshop berkelanjutan yang memberikan penekanan pentingnya etika sebagai upaya untuk memberikan kesadaran bagi personal untuk menghindari perilaku manajemen laba.

Perusahaan perlu membuat desain sistem organisasi seperti proses pengambilan kebijakan, sistem penghargaan dan sistem evaluasi kinerja yang meminimalkan perilaku manajemen laba. Kode etik kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional perlu disusun secara hati-hati dan jelas. Perusahaan perlu memperhatikan pengendalian prosedur agar tidak terjadi manipulasi operasi. Temuan ini juga penting bagi akademisi, untuk memberikan pemahaman mengenai muatan etika yang

lebih aplikatif sehingga peserta didiknya bisa mengetahui apa yang seharusnya mereka lakukan.

### **Keterbatasan Penelitian**

Beberapa keterbatasan penelitian selayaknya dipertimbangkan ketika mengevaluasi penelitian. Pertama, penelitian menggunakan data berupa jawaban responden atas pertanyaan yang diajukan pada kuesioner penelitian. Kuesioner penelitian bersifat hipotetikal karena sifat penelitian etika bersifat sensitif. Responden berada pada kondisi yang tidak nyata ketika membuat keputusan, sehingga ada kemungkinan responden menganggap situasi yang ada sebagai suatu situasi yang kurang serius. Jadi ketika responden dihadapkan pada situasi aktual ada kemungkinan akan bertindak dengan cara yang tidak sama.

Kedua, penelitian ini terbatas menguji pada pengaruh variabel-variabel individual yaitu religiositas, filosofi moral dan penalaran moral terhadap perilaku manajemen laba. Dengan demikian kemungkinan terdapat variabel-variabel individual lainnya yang memengaruhi penilaian atas perilaku manajemen laba.

### **Agenda Penelitian Mendatang**

Keterbatasan penelitian yang dipaparkan sebelumnya dapat dijadikan sebagai dasar penelitian pada masa yang akan datang. Sifat yang sensitif sehubungan dengan penelitian bersifat etis, penelitian mendatang mungkin dapat diarahkan ke penelitian kualitatif. Selain itu bisa juga penelitian dikembangkan dengan model penelitian eksperimen sehingga tidak hanya melihat penilaian responden saja tetapi lebih mengarah ke perilaku atau ke praktik manajemen laba yang aktual.

Penelitian mendatang perlu mempertimbangkan tidak hanya variabel individual tetapi variabel lingkungan dapat mempengaruhi penerimaan individu atas praktik manajemen laba. Diantaranya variabel kontekstual seperti nilai-nilai organisasi, *culture* organisasi. Selain itu penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan penggunaan sampel para manajer dan pihak-pihak yang terkait langsung dengan perilaku manajemen laba. Penggunaan sampel manajer tersebut guna melengkapi penelitian yang sudah dilakukan

dan untuk meningkatkan generalisasi hasil penelitian.

#### DAFTAR REFERENSI

- Allport, G. W., & Ross, J. M. (1967). Personal religious orientation and prejudice. *Journal of Personality and Social Psychology*, 5, hal. 432-443.
- 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.
- Bhattacharya, U., Daouk, H., & Welker. M. (2003). The world price of earnings opacity. *Accounting Review*, 78, hal. 641–678.
- Bass, K., Barnett T., & 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., & Brown G. (1999). Individual difference variables, ethical judgments, and ethical behavioral intentions. *Business Ethics Quarterly*, 9(2), hal. 183–205.
- Brown, D.M., & Annis, L. (1978). Moral development level and religious behavior. *Psychological Reports*. 43, hal. 1230.
- Burn, W. J. Jr., & Merchant, K. A. (1990). The dangerous morality of managing earning. *Management Accounting*, Agustus 72. 2, hal. 22.
- 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. J., & 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.
- Clary, E.G., & Snyder, M. (1991). A functional analysis of altruism and pro-social 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. & 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., & 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. & 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.
- 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
- Donahue, M.J. (1985). Intrinsic and extrinsic religiousnes: Review and meta analysis. *Journal of Personality and Social Psychology*, 48, hal. 400-419.
- Douglas, P.C., Davidson R.A., & 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., & Wier, B. (2000). Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics* 28 (3), h al. 267-277.
- \_\_\_\_\_, & 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.

- Elias, R.Z. (2002). Determinants of earning management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics*, 6, hal. 27-66.
- \_\_\_\_\_. (2004). The impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), hal. 84.
- Fischer, M., & Rosenzweig, K. (1995). Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical accounting. *Journal of Business Ethics*, 14 (6), hal. 433.
- Forsyth, D. 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.
- \_\_\_\_\_. (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.
- 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*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gorsuch, R.L., & 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., & 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, & McMillan J. (2004). Measuring and influencing students' ethical and professional perceptions of earnings management. *Proceedings of the 2004 College Teaching and Learning Conference*.
- Gulzar, M. A., & Wangz. (2011). Corporate governance characteristics and earnings management: Empirical evidence from Chinese listed firms. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 1(1), hal. 133-151.
- Healy, P.M., & Wahlen, J.M. (1999). A review of earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13 (4), hal. 365-383.
- Hunt & Scott J.V. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of Macromarketing*, 6 (1), hal. 5–16.
- Indriantoro, N. & Supomo, B. (1998). *Metodologi penelitian bisnis untuk akuntansi dan manajemen*. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Inggarwati, K., & Kaudin, A. (2010). Persepsi etis pelaku akuntansi terhadap praktik manajemen laba berdasarkan profesi akuntansi dan jender. *Jurnal Manajemen Teori dan Terapan Tahun 3*, no. 3, hal. 1-16.
- Jensen, M., & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *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, 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., & Ponemon, L.A. (1993). A Comment on “A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting”. *The Accounting Review*, 68, hal. 411–416.
- Johnson, E.N., Fleischman, G.M., Valentine, S., & Walker, K.B. (2012). Managers' ethical evaluations of earnings management and its consequences. *Contemporary Accounting Research*, 29(3).
- Kaplan, S. (2001). Ethically related judgment by observers of earnings management. *Journal of Business Ethics*. 32 (4), hal. 285-297.
- \_\_\_\_\_, McElroy, Ravenscroft, & 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, Chicago, IL), hal. 347–480.
- \_\_\_\_\_. (1981). *The meaning and measurement of moral development. Heinz Werner Lecture*. Vol. 13. Worcester. MA: Clark University Press
- Khomsiyah & Indriantoro, N. (1998). Pengaruh orientasi etika terhadap komitmen dan sensitivitas etika auditor pemerintah di DKI Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 1, Januari, hal. 13 – 28.
- Lako, A. (2006). *Tipuan dalam pelaporan laba*. www.Kontan-Online . Com. No. 19, Tahun X. 13 Februari.
- Leitsch, D. L. (2006). Using dimensions of moral intensity to predict ethical decision-making in accounting. *Accounting Education*, 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*. 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.
- Maryani, T. & Ludigdo, U. (2001). Survei atas faktor-faktor yang mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan. *Tema*, 2(1), hal 49-62.
- McKee, T. E. (2005). *Earning management: An executive perspective*. Thomson South Western.
- Merchant, K.A. (1989). *Rewarding result: Motivating profit center manager*. Boston:Harvard Business School Press.
- Merchant, K.A. & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13, Spring, hal. 79-95.
- Noreen, E. (1988). The economic of ethics: A new perspective on agency theory. *Accounting, Organization and Society*, 13 (4), hal. 359-370.
- Nunnally, J.C., & 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.
- Pennino, C. (2002). Is decision style related to moral development among managers in the US?. *Journal of Business Ethics*. 41(4), hal.337-347.
- Ponemon, L.A., & 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., & 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.
- Rama, R.S. (2010). Manajemen laba (earning management) dalam perspektif etika hedonisme. *EL-MUHASABA* . 1(2), hal 123-150.
- Reidenbach, R.E., & 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.
- \_\_\_\_\_, Narvaez, D., Bebeau, M.J., & Thomas, S.J. (1999). *Postconventional moral thinking: A neo-kohlbergian approach*. New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates,
- \_\_\_\_\_, Thomas, S. J., Moon Y. L., & 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>.
- 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 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.
- Sapp, G.L., & 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), hal. 91-102.
- Scott, W. R. (1997). *Financial accounting theory*. USA: Prentice-Hall.

- Sekaran, U. (2006). *Research methods for business*. New York: John Wiley and Sons.
- 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., & 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., & 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., & Killough, L.N. (2003). Under reporting 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., & Na'im, A. (2004). Ethical judgment manajer terhadap praktik earning manajemen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 7(2), hal. 179-191.
- Sivadas, E., Kleiser S.B, Kellaris J., & Dahlstrom, R. (2003). Moral philosophy, ethical evaluations, and sales manager hiring intentions. *Journal of Personal Selling & Sales Management*, 23(1), hal 7–21.
- 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*, 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 defining issues 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.
- 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.
- Uddin, N., & 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.
- Wagner, S.C., & Sanders, G.L. (2001). Considerations in ethical decision-making and software piracy. *Journal of Business Ethics* 29(1/2), hal.161–167.
- Wiebe, K.F., & 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.
- Ziegenfuss, D.E., & Singhapakdi. (1994). Professional values and ethical perceptions of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 9(1), hal. 34-44.