

**KOMITMEN PROFESIONAL DAN ORIENTASI ETIKA MEMEDIASI HUBUNGAN
ANTARA KEUNTUNGAN PERSONAL DENGAN MANAJEMEN LABA DAN
PENGARUH BUDAYA TERHADAP MANAJEMEN LABA**

Stephen Sanjaya

Universitas Katolik Soegijapranata

Abstract

Earnings management is a management technique used by managers to manage the profit shown in the company's financial statements. Profit management motivation arises because of opportunities that provide personal benefits for managers. In the study Greenfield et al. (2008) there are 2 variables that mediate the relationship between personal gain and earnings management that is professional commitment and ethical orientation. This study replicates the research of Greenfield et al. (2008) and also developed the research by adding cultural variables (Doorn, 2013). Participants in this study were students of Catholic University Soegijapranata Semarang conditioned as accounting manager of a manufacturing company capable of taking a decision related to the preparation of corporate financial statements. Data analysis technique used is partial least square. The results of data analysis show that professional commitment mediates the relationship between personal gain and earnings management. Then for ethical orientation, only relativism mediates the relationship between personal gain and earnings management and only uncertainty avoidance that affects earnings management.

Keywords: *earnings management, personal profit, professional commitment, ethical orientation, culture.*

Abstrak

Manajemen laba adalah suatu teknik manajemen yang digunakan oleh manajer untuk mengelola laba yang ditampilkan dalam laporan keuangan perusahaan. Motivasi manajemen laba muncul karena adanya peluang yang memberikan keuntungan personal bagi manajer. Pada penelitian Greenfield *et al.* (2008) terdapat 2 variabel yang memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan manajemen laba yaitu komitmen profesional dan orientasi etika. Penelitian ini mereplikasi penelitian milik Greenfield *et al.* (2008) dan juga mengembangkan penelitian tersebut dengan menambahkan variabel budaya (Doorn, 2013). Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa Universitas Katolik Soegijapranata Semarang yang dikondisikan sebagai *accounting* manajer sebuah perusahaan manufaktur yang mampu mengambil suatu keputusan berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan perusahaan. Teknik analisis data yang digunakan adalah *partial least square*. Hasil analisis data menunjukkan bahwa komitmen profesional memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan manajemen laba. Kemudian untuk orientasi etika, hanya relativisme yang memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan manajemen laba dan hanya *uncertainty avoidance* yang berpengaruh terhadap manajemen laba.

Kata kunci : manajemen laba, keuntungan personal, komitmen profesional, orientasi etika, budaya.

1. PENDAHULUAN

Manajemen laba adalah suatu teknik manajemen yang digunakan oleh manajer untuk mengelola laba yang ditampilkan dalam laporan keuangan perusahaan. Manajemen laba dilakukan untuk meningkatkan kompensasi yang didapat oleh seorang manajer (Healy, 1985) atau untuk mempertahankan posisi pekerjaannya (DeFond dan Park, 1997). Rosenfield (2000) mengklaim bahwa GAAP mengizinkan manajemen laba dengan dua cara yaitu melaporkan pendapatan yang belum diterima dan menggunakan pendekatan pola *income smoothing* dalam suatu pelaporan (laba yang dilaporkan relatif stabil). Sebagai contoh adalah melakukan pencatatan penjualan meskipun pengirimannya belum dilakukan. Hal ini tergantung *term of sales* dari perusahaan, dimana perusahaan yang menggunakan metode *fob shipping point* mengharuskan beban angkut pengiriman barang dari penjual ke pembeli menjadi tanggung jawab pembeli sehingga kepemilikan atas barang yang dikirim sudah berpindah dari penjual ke pembeli di tempat penjual (mengakui pendapatan yang belum diterima).

Motivasi manajemen laba muncul karena adanya peluang yang memberikan keuntungan personal bagi manajer. Keuntungan personal adalah keuntungan atau laba yang didapat oleh seseorang. Keuntungan personal inilah yang mempengaruhi komitmen profesional dan orientasi etika seseorang dalam melakukan manajemen laba (Greenfield, Jr. et al., 2008).

Orientasi etika yang dimiliki seorang manajer akan membedakan seberapa manajemen laba akan dilakukan. Orientasi etika merupakan pola perilaku seseorang untuk menyelesaikan dilema etika (Higgins dan Kelleher, 2005). Orientasi etika dibagi menjadi dua karakteristik Forsyth, (1980) yaitu relativisme dan idealisme. Kedua karakteristik inilah yang mempengaruhi seorang manajer dalam melakukan manajemen laba dalam perusahaan. Seseorang yang memiliki orientasi etika relativisme akan cenderung melihat suatu keputusan dapat diterima atau tidak berdasarkan keadaan tertentu. Oleh karena itu, seorang relativisme yang secara pribadi akan mendapatkan keuntungan dari keputusannya mungkin akan lebih cenderung untuk melakukan manajemen laba. Seseorang yang memiliki orientasi etika idealisme cenderung lebih kritis untuk tidak melanggar moral yang ada, terlepas dari apakah orang tersebut memperoleh hasil yang baik atau buruk (Forsyth, 1980). Hal ini menunjukkan bahwa seorang idealisme cenderung menolak kesempatan untuk memperoleh keuntungan personal dari tindakan yang akan dilakukan (tidak melakukan manajemen laba).

Selain orientasi etika seseorang, ada faktor lain yang juga dipengaruhi oleh keuntungan personal dalam melakukan manajemen laba yaitu komitmen profesional (Greenfield, Jr. et al., 2008). Komitmen profesional adalah suatu sikap yang loyal pada diri seseorang untuk profesi yang ditekuninya. Bergstresser dan Philippon (2006) menemukan perusahaan-perusahaan yang melakukan manipulasi laba pada laporan keuangan lebih kepada perusahaan yang mengaitkan erat hubungan antara kompensasi manajer dengan nilai saham perusahaan. Hal ini menunjukkan bahwa seorang manajer mengorbankan komitmen profesionalnya dengan melakukan manajemen laba untuk memperoleh keuntungan personal. Subjek dalam penelitian Greenfield, Jr. et al. (2008) yang memiliki komitmen profesional tinggi tidak tertarik untuk melakukan manajemen laba.

Penelitian Greenfield, Jr. et al. (2008) memiliki keterbatasan yaitu asal geografis dari sampel sehingga sebagai perluasan mereka menyarankan untuk menggunakan mahasiswa yang berasal dari tempat geografis lainnya. Penelitian ini akan mereplikasi jurnal milik Greenfield, Jr. et al. (2008) dengan melengkapi keterbatasan dari penelitian sebelumnya.

Tujuan dari melengkapi keterbatasan tersebut adalah untuk meningkatkan validitas eksternal model riset Greenfield, Jr. et al. Validitas eksternal sendiri menunjukkan model suatu penelitian valid dimana model penelitian tersebut bisa digeneralisasikan ke dalam objek, kondisi maupun waktu yang berbeda-beda.

Penelitian Greenfield, Jr. et al. (2008) memprediksi adanya variabel geografis yang akan mempengaruhi model risetnya. Variabel geografis tersebut direpresentasikan dengan budaya. Menurut Hofstede (1980) perbedaan geografis ini akan diikuti juga dengan perbedaan budaya. Selain itu, Kale dan Barnes (1992) menggunakan metrik Hofstede pada penelitian mereka dan telah menemukan hubungan antara budaya nasional dan pentingnya demografis, geografis, dan ekonomi. Beberapa peneliti telah menemukan bukti bahwa lintas negara akan berdampak pada pengambilan keputusan manajer karena adanya perbedaan sistem hukum, penegakan hukum, dan lingkungan kelembagaan (Leuz dkk., 2003; Dyreng dkk., 2012). Doorn (2013) mengatakan bahwa manajemen laba dipengaruhi oleh budaya. Pada penelitian Doorn (2013) menyatakan bahwa budaya merupakan variabel independen dimana akan memberikan pengaruh terhadap manajemen laba. Dimensi budaya Hofstede (1980) yang sangat mudah memberikan efek terhadap perilaku manajer adalah *individualism* dan *uncertainty avoidance* (Hope, 2003). Negara dengan *individualism* tinggi cenderung akan melakukan manajemen laba. Sedangkan negara dengan *uncertainty avoidance* tinggi cenderung tidak melakukan manajemen laba.

2. TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Manajemen Laba

Manajemen laba Sulistyanto, (2008: 51) merupakan upaya untuk mempengaruhi laporan keuangan perusahaan dengan bermacam-macam cara sesuai dengan kepentingan manajer. Ahadiat dan Hefzi (2012) mengatakan bahwa manajemen laba adalah suatu tindakan manipulasi dari data keuangan perusahaan yang dilakukan dengan sengaja dengan maksud untuk mencapai tujuan tertentu. Sedangkan Healy dan Wahlen (1999) menjelaskan bahwa manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan suatu pertimbangan (penggunaan kebijakan-kebijakan) dalam penyusunan laporan keuangan.

Dalam hal melakukan manajemen laba, seorang manajer memilih metode akuntansi yang dapat mempengaruhi laba perusahaan. Seperti contoh dalam hal memilih metode depresiasi yang digunakan maupun metode penilaian persediaan perusahaan (LIFO, FIFO, dan *Average*). Ada beberapa pola dari manajemen laba menurut Scott (1997) dalam Sulistiawan, Januarsi, dan Alvia (2011: 40) yaitu:

- a. *Taking A Bath*, dilakukan dengan cara mengatur laba perusahaan tahun berjalan menjadi sangat tinggi atau rendah dibandingkan laba periode tahun sebelumnya atau tahun berikutnya. Biasanya dilakukan pada perusahaan yang sedang dalam proses pergantian pimpinan manajemen perusahaan.
- b. *Income Minimization*, dilakukan dengan menjadikan laba periode tahun berjalan lebih rendah dari laba sebenarnya.
- c. *Income Maximation*, dilakukan dengan menjadikan laba periode tahun berjalan lebih tinggi dari laba sebenarnya.
- d. *Income Smoothing*, dilakukan dengan mengurangi fluktuasi laba sehingga laba yang dilaporkan relatif stabil.

Komitmen Profesional

Komitmen profesional adalah tingkah laku seseorang terhadap suatu profesi yang dijalankan dengan penuh komitmen dan tanggung jawab (Reed et al., 1994). Secara umum

definisi komitmen profesional adalah persepsi yang dimiliki seseorang atas profesi yang dijalannya dengan melihat tingkat loyalitas maupun kesesuaian bertindak dalam bekerja sesuai dengan aturan tertentu sesuai dengan profesinya.

Coffee (2005) memperlihatkan bahwa komitmen yang tinggi atas profesinya lebih cenderung tidak melakukan pelanggaran kode etis pada profesi yang dijalannya. Selain itu Coffee (2005) mengilustrasikan seorang manajer mampu mengubah harga saham perusahaannya dikarenakan manajer tersebut mempunyai saham pada perusahaan tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa seseorang yang tidak mempunyai komitmen profesional yang tinggi cenderung akan melakukan hal-hal yang menyimpang dari nilai-nilai profesinya.

Orientasi Etika

Sullivan (2007) dalam Johari, Sanusi, dan Ismail (2012) mengartikan orientasi etika adalah pandangan internal seseorang akan suatu prespektif etika. Perbedaan dalam orientasi etika dapat mengakibatkan perbedaan pendapat tentang apa yang etis dan yang tidak etis. Forsyth (1992) menyatakan orientasi etika sebagai suatu pemikiran yang dimiliki seseorang dan memberikan dampak pada perilaku orang tersebut dalam menghadapi masalah etikanya.

Forsyth (1980) mengatakan orientasi etika yang dimiliki oleh seseorang dibagi menjadi dua karakteristik, yaitu idealisme dan realitivisme. Seseorang yang memiliki orientasi etika idealisme berarti seseorang yang bertindak sesuatu tanpa melanggar moral yang ada. Seseorang yang memiliki orientasi etika relativisme berarti seseorang yang bertindak sesuatu dengan melihat kondisi-kondisi tertentu. Menurut Larkin (2000) etika sangat berkaitan dengan tanggung jawab dan keseimbangan social. Etika menjelaskan standard berkaitan dengan nilai-nilai perilaku baik dan buruk dimana nilai-nilai tersebut dipraktikan oleh karyawan dalam suatu organisasi (Fatt, 1995).

Keuntungan Personal

Keuntungan menurut Kamus Bahasa Indonesia adalah hal mendapatkan untung atau laba, kebahagiaan atau kemujuran. Jadi, dapat diartikan bahwa keuntungan personal adalah suatu hal yang dirasakan oleh seseorang dalam hal merasakan bahagia atau mendapatkan sesuatu yang sangat berguna bagi orang tersebut. Keuntungan personal yang mungkin didapat seorang manajer akibat dari melakukan manajemen laba adalah untuk meningkatkan kompensasi yang didapat oleh seorang manajer itu sendiri (Healy, 1985) atau untuk mempertahankan posisi pekerjaannya (DeFond and Park, 1997).

Bergstresser dan Philippon (2006) menemukan perusahaan-perusahaan yang melakukan manipulasi laba pada laporan keuangan lebih kepada perusahaan yang mengaitkan erat hubungan antara kompensasi manajer dengan nilai saham perusahaan. Ini berarti apabila suatu tindakan yang dilakukan oleh individu tertentu akan mendatangkan keuntungan secara personal maka kemungkinan individu tersebut cenderung melakukan tindakan tersebut karena akan memperoleh keuntungan personal. Prinsip *self interest behavior* adalah suatu prinsip dimana orang akan melakukan suatu tindakan yang akan memberikan keuntungan secara keuangan bagi dirinya. Ini menyebabkan orang untuk bertindak berbagai cara demi memaksimalkan materi yang didapatnya (Miller, 1999).

Budaya

Hofstede (1980) memperkenalkan klasifikasi budaya secara nasional. Klasifikasi tersebut termasuk nilai-nilai sosial seperti individualisme, penghindaran ketidakpastian, jarak kekuasaan, maskulinitas, dan orientasi jangka panjang. Semua itu dapat digambarkan sebagai berikut:

1. Jarak Kekuasaan (*Power Distance*)

Hal ini mengacu pada perbedaan cara masyarakat menangani ketidaksetaraan manusia. Kekayaan dan kekuasaan merupakan hal yang sangat penting dalam hubungan masyarakat dan juga dianggap kurang penting bagi sebagian masyarakat lainnya.

2. Penghindaran Ketidakpastian (*Uncertainty Avoidance*)

Suatu sikap individu yang menunjukkan kekhawatiran / kegelisahan atas suatu kondisi yang ambigu / tidak jelas. Hal ini akan berdampak pada keputusan yang hendak diambil seseorang.

3. Individualisme

Individualisme merupakan suatu sikap yang mementingkan diri sendiri dan tidak mepedulikan kepentingan kelompok. Hal ini muncul dikarenakan ikatan antar individu renggang atau tidak terjalin dengan baik.

4. Maskulinitas

Merupakan suatu tindakan atau perilaku yang tegas. Masyarakat yang disebut maskulin adalah masyarakat dimana pemisahan peran pekerjaan berdasarkan jenis kelamin sangat terlihat jelas. Seperti pria harus lebih agresif, tegas, tangguh, dan berfokus pada kesuksesan material. Sedangkan wanita harus lembut, ramah, berfokus pada meningkatkan kualitas hidup.

5. Orientasi Jangka Panjang

Orang yang memiliki orientasi jangka panjang akan menghadapi suatu persoalan dengan prespektif jangka panjang (mulai dari menganalisis sampai dengan cara mengatasi) dan melihat persoalan tersebut secara keseluruhan.

Dari kelima klasifikasi budaya secara nasional tersebut, hanya individualisme dan penghindaran ketidakpastian yang sangat erat kaitannya dengan pengambilan keputusan manajemen (Hope, 2003). Pada penelitian Doorn (2013) menemukan hubungan positif tetapi tidak signifikan pada individualisme dan manajemen laba maupun penghindaran ketidakpastian dan manajemen laba.

Pengembangan Hipotesis

Keuntungan personal merupakan keuntungan yang didapat seseorang dimana keuntungan tersebut memberi manfaat bagi orang tersebut. Keuntungan personal ini sangat erat kaitannya dengan prinsip *self interest behavior* yang dimiliki seseorang yang berarti bahwa seseorang akan melakukan suatu tindakan yang akan memberikan keuntungan secara keuangan bagi dirinya. Komitmen profesional merupakan suatu nilai yang objektif dari suatu profesi. Dalam suatu organisasi dimana keuntungan personal sangat mungkin didapat, mereka cenderung memanfaatkan situasi tersebut untuk meningkatkan kekayaan pribadi dengan mengorbankan komitmen profesional mereka (Greenfield, Jr.et al., 2008). Coffee (2005) memberikan contoh mengenai seorang manajer yang mampu merubah harga saham pada perusahaan karena dia mempunyai saham pada perusahaan yang bersangkutan dan kecenderungan untuk merubah itu mungkin sangat dapat dilakukan. Hal ini berarti keuntungan personal mempunyai efek terhadap komitmen profesional individu.

Pada beberapa studi empiris yang telah dilakukan memperlihatkan bahwa komitmen yang tinggi atas profesinya lebih cenderung tidak melakukan pelanggaran kode etis pada profesi yang dijalannya (Coffee, 2005). Bergstresser dan Philippon (2006) menemukan perusahaan-perusahaan yang melakukan manipulasi laba pada laporan keuangan lebih kepada perusahaan yang mengaitkan erat hubungan antara kompensasi manajer dengan nilai saham perusahaan. Hal ini menunjukkan bahwa seorang manajer mengorbankan komitmen profesionalnya dengan melakukan manajemen laba untuk memperoleh

keuntungan personal (seperti kompensasi manajer). Apabila seseorang sudah memiliki komitmen akan profesinya maka dia akan melakukan pekerjaannya sesuai dengan peraturan yang ada meskipun tidak mendapatkan keuntungan personal. Dilihat dari penjelasan yang ada maka peneliti dapat membuat hipotesis :

H₁ : Komitmen profesional memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba

Keuntungan personal yang ingin didapat oleh seseorang akan memberi pengaruh pada orientasi etika yang dimilikinya. Orientasi etika sendiri adalah suatu pemikiran yang dimiliki seseorang dan memberikan dampak pada perilaku orang tersebut dalam menghadapi masalah etiknya (Forsyth, 1992). Forsyth (1980) mengembangkan kuesioner mengenai posisi etis seseorang dimana dapat membantu untuk mendeskripsikan antara relativisme dengan idealisme. Relativisme dideskripsikan seseorang yang bertindak sesuatu berdasarkan keadaan tertentu. Sedangkan idealisme adalah seseorang yang bertindak suatu tanpa melanggar moral yang ada. Jadi, apabila seseorang tidak melihat keuntungan personal yang bisa dia dapat, ini akan memberikan pengaruh pada orientasi etikanya yaitu idealisme karena orang tersebut tidak ingin merugikan orang lain ataupun melanggar moral yang ada. Begitu juga sebaliknya seseorang yang melihat keuntungan personal yang bisa dia dapat maka akan memberikan pengaruh pada orientasi etikanya yaitu relativisme dimana orang tersebut melihat suatu tindakan berdasarkan kondisi dari orang tersebut. Hal ini berarti keuntungan personal mempunyai efek terhadap orientasi etika.

Kedua karakteristik ini sangat berdampak terhadap pengambilan suatu keputusan seperti pengambilan keputusan berkaitan dengan manajemen laba. Seseorang yang cenderung lebih idealisme memutuskan untuk tidak mengelola laba karena menganggap dapat merugikan orang lain dan mereka cenderung untuk menghindari hal tersebut (Forsyth, 1992). Disisi lain, seorang yang lebih relativisme cenderung menilai suatu keputusan lebih lunak dan juga dalam menilai tindakan manajemen laba sebagai tindakan yang etis (Elias, 2002). Berdasarkan penjelasan sebelumnya, manajer dapat menggunakan teknik manajemen laba untuk meningkatkan kompensasinya (Healy, 1985) atau untuk bertahan pada posisi pekerjaannya (DeFond and Park, 1997). Seseorang yang memiliki orientasi etika relativisme akan cenderung melihat suatu keputusan dapat diterima atau tidak berdasarkan keadaan tertentu. Oleh karena itu, seorang relativisme yang secara pribadi akan mendapatkan keuntungan dari keputusannya mungkin akan lebih cenderung untuk melakukan manajemen laba. Seseorang yang memiliki orientasi etika idealisme cenderung lebih kritis untuk tidak melanggar moral yang ada, terlepas dari apakah orang tersebut memperoleh hasil yang baik atau buruk (Forsyth, 1980). Hal ini menunjukkan bahwa seorang idealisme cenderung menolak kesempatan untuk memperoleh keuntungan personal dari tindakan yang akan dilakukan (tidak melakukan manajemen laba). Berdasarkan penjelasan diatas maka disusunlah hipotesis :

H₂ : orientasi etika memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba

Budaya adalah suatu pengetahuan yang digunakan manusia untuk melahirkan perilaku sosial. Budaya akan menjadi cerminan dari perilaku orang pada setiap letak geografis. Budaya dapat digambarkan melalui dimensi Hofstede. Dari semua dimensi tersebut hanya dimensi individualisme dan penghindaran ketidakpastian yang sangat mungkin

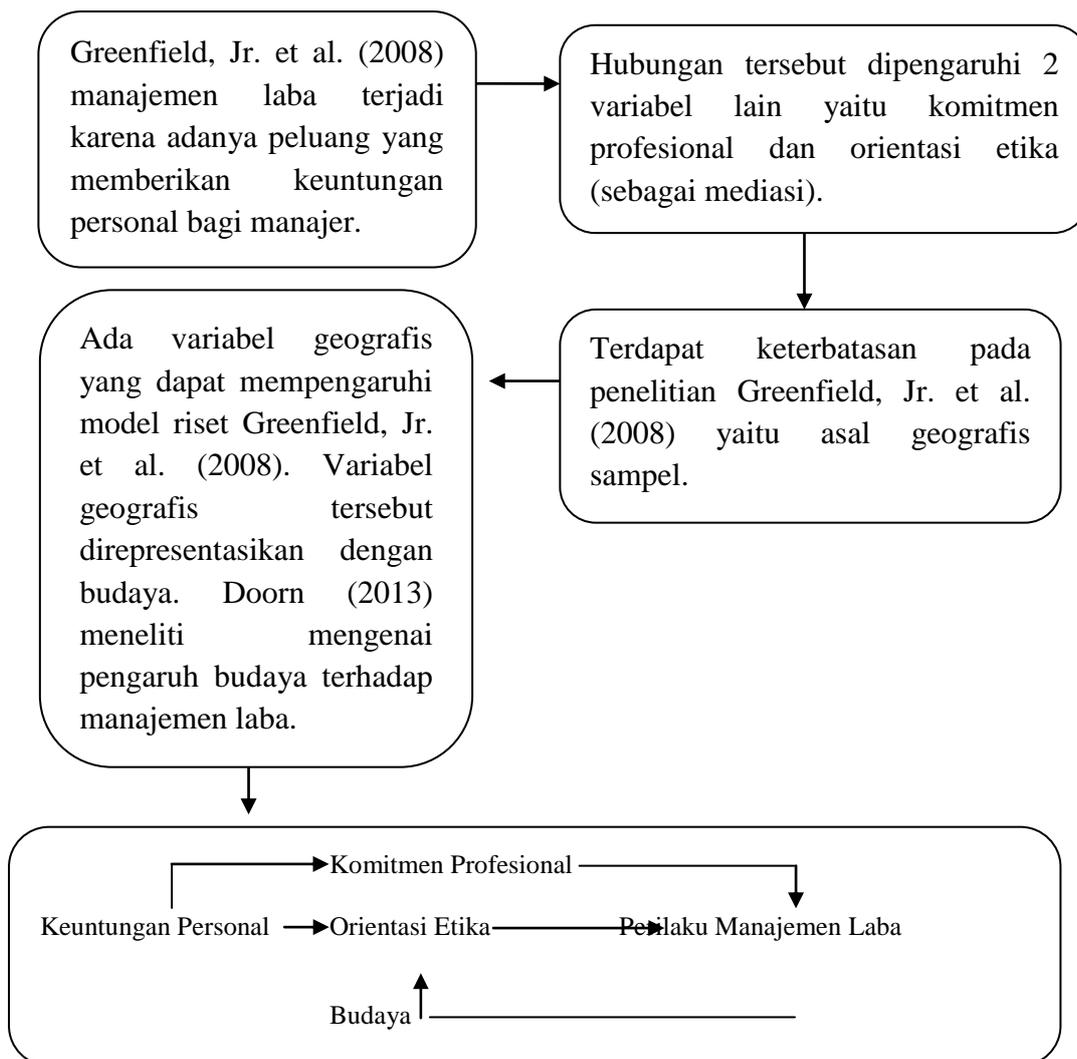
mempengaruhi perilaku seorang manajer (Hope, 2003). Doorn (2013) menemukan hubungan positif tetapi tidak signifikan pada individualisme dan penghindaran ketidakpastian terhadap manajemen laba. Negara yang individualismenya tinggi berarti seseorang dalam negara tersebut akan menitik beratkan keuntungan yang ingin didapat seperti bonus dengan melakukan manajemen laba. Sedangkan negara yang memiliki penghindaran ketidakpastian tinggi kemungkinan kurang untuk terlibat dalam manajemen laba karena tidak ada aturan yang jelas akan standar yang berlaku. Aturan yang jelas memberikan kemungkinan untuk tidak terlibat dalam manajemen laba karena manajer mengetahui aturan yang ada. Berdasarkan uraian penjelasan tersebut, peneliti ingin membuat hipotesis :

H_{3a} : individualisme berpengaruh terhadap perilaku manajemen laba

H_{3b} : uncertainty avoidance berpengaruh terhadap perilaku manajemen laba

Kerangka Pikir

Berdasarkan uraian penjelasan diatas, pengembangan dan perumusan hipotesis maka kerangka pikir penelitian ini sebagai berikut :



3. METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah eksperimen dimana ada variabel yang diberi *treatment* yaitu keuntungan personal yang dikondisikan ke dalam dua kategori yaitu adanya kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal dan tidak ada kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal. Desain eksperimen dalam penelitian ini adalah 2 x 2 yaitu 2 kondisi keuntungan personal dikalikan 2 kondisi orientasi etika. Pengkondisian pada eksperimen yaitu *between subject*.

Objek dan Lokasi Penelitian

Peneliti menggunakan mahasiswa S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Unika Soegijapranata Semarang sebagai obyek dalam penelitian ini dan untuk tempatnya di Kampus Unika Soegijapranata Semarang.

Partisipan / Subjek

Subjek pada penelitian ini adalah mahasiswa S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Unika Soegijapranata yang sudah memahami tentang penanguhan beban (lulus matakuliah Pengantar Akuntansi 1). Oleh karena itu, teknik pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu suatu teknik pengambilan sampel dengan mengambil sampel dari populasi berdasarkan suatu kriteria tertentu.

Prosedur Eksperimen

Eksperimen pada penelitian ini dilakukan oleh masing-masing individu. Tugas yang akan diberikan kepada subjek pada penelitian ini adalah memberikan pendapat berupa suatu keputusan berkaitan dengan skenario yang ada (penundaan pelaporan biaya). Dalam penugasan tersebut, subjek akan mendapatkan salah satu perlakuan yaitu adanya kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal atau tidak ada kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal (*between subject*). Langkah-langkah yang dilakukan pada eksperimen ini adalah :

1. Skenario tentang posisi subjek pada eksperimen :
Peneliti akan menjelaskan posisi subjek pada penelitian ini, posisi subjek adalah seorang *accounting* manager pada perusahaan publik manufaktur bernama PT. ABC dimana subjek mampu mengambil suatu keputusan dalam penyusunan laporan keuangan perusahaan.
2. Penjelasan tugas subjek penelitian dalam eksperimen :
Peneliti terlebih dahulu akan membagikan skenario yang menjelaskan kondisi perusahaan PT. ABC dan meminta subjek membaca skenario tersebut. Kemudian subjek akan diberikan tugas untuk memberikan pendapat berupa suatu keputusan berkaitan dengan penundaan pelaporan biaya (sesuai dengan skenario). Tujuan dari penugasan ini adalah untuk mengetahui keputusan apa yang diambil subjek berkaitan dengan kondisi perusahaan PT. ABC dengan diberikan salah satu perlakuan yaitu adanya kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal atau tidak ada kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal.
3. Pengukuran Manajemen Laba
Pengukuran manajemen laba pada penelitian ini dilakukan dengan melihat angka yang dipilih subjek, semakin tinggi angka yang dipilih subjek maka subjek cenderung melakukan manajemen laba dan begitu juga sebaliknya.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Orientasi Etika

Orientasi etika dibagi menjadi 2 karakteristik yaitu idealisme dan relativisme. Idealisme adalah persepsi responden bahwa tindakan yang mereka lakukan tidak melanggar moral yang ada. Relativisme adalah persepsi responden akan tindakan yang mereka lakukan etis atau tidak tergantung pada masing-masing orang (kondisi / keadaan tertentu). Keduanya diukur menggunakan kuesioner *Ethical Position Questionnaire* (EPQ) yang dikembangkan oleh (Forsyth, 1980). Di dalam kuesioner ini terdapat 20 pertanyaan yaitu 10 pertanyaan untuk idealisme dan 10 pertanyaan lain untuk relativisme. Skala yang dipakai yaitu skala likert dengan 5 tingkat, mulai dari 1 untuk sangat tidak setuju (STS) dan 5 untuk sangat setuju (SS).

Komitmen Profesional

Komitmen profesional adalah persepsi responden berkaitan tentang loyalitasnya terhadap profesinya sebagai akuntan (dalam skenario) dan nilai-nilai yang dipegang sejalan dengan profesi akuntan. Pengukuran komitmen profesional menggunakan kuesioner dari Aranya et al., (1981) berisikan 15 pertanyaan dan diukur menggunakan skala likert dengan 5 tingkat mulai dari 1 untuk sangat tidak setuju (STS) dan 5 untuk sangat setuju (SS). Untuk pernyataan no 3, 7, 9, 11, 12, dan 15 merupakan pernyataan negatif. Hasil kuesionernya apabila skor tinggi maka orang tersebut mempunyai komitmen profesional yang tinggi, tetapi jika skor rendah maka orang tersebut mempunyai komitmen profesional yang rendah.

Keuntungan Personal

Keuntungan personal adalah persepsi responden terhadap keuntungan personal yang didapat dari tindakan yang mereka lakukan. Dalam penelitian ini, keuntungan personal digabungkan dengan skenario manajemen laba dimana terdapat 2 kondisi. Kondisi pertama yaitu adanya kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal (kompensasi). Sedangkan kondisi kedua tidak ada kesempatan untuk meningkatkan pendapatan personal.

Budaya

Budaya adalah persepsi responden tentang cara hidup (pemikirannya) yang sudah menjadi kebiasaan sehari-harinya. Budaya ini diukur menggunakan CVSCALE kuesioner, terdapat 2 dimensi yang diukur yaitu *individualism* dan *uncertainty avoidance*. Skala yang dipakai yaitu skala likert dengan 5 tingkat, mulai dari 1 untuk sangat tidak setuju (STS) dan 5 untuk sangat setuju (SS). Jumlah kuesionernya adalah 11 item dari ke 2 dimensi yang diukur. Apabila hasil pada kuesioner *collectivism* mempunyai skor tinggi berarti orang tersebut cenderung *collectivism* tinggi (*individualism* rendah), begitu sebaliknya. Sedangkan hasil kuesioner *uncertainty avoidance* mempunyai skor tinggi berarti orang tersebut mempunyai penghindaran ketidakpastian yang tinggi.

Manajemen Laba

Manajemen Laba adalah persepsi responden terhadap keputusan yang dapat dia ambil dalam rangka mengelola laba pada perusahaan (dalam skenario). Manajemen laba ini diukur dengan menggunakan suatu skenario yang dimodifikasi dari (Clikeman and Henning, 2000). Skala yang digunakan adalah skala likert dengan 7 tingkatan yaitu 1 untuk sangat menentang penundaan dan 7 untuk sangat mendukung penundaan. Apabila hasil skor pada skenario tersebut tinggi maka orang tersebut melakukan manajemen laba, sedangkan jika skornya rendah maka orang tersebut tidak melakukan manajemen laba.

4. HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum

Partisipan pada penelitian ini adalah mahasiswa Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Katolik Soegijapranata yang diambil secara acak dengan memenuhi kriteria yaitu sudah mengambil mata kuliah pengantar akuntansi 1. Jumlah partisipan yang diperoleh sebanyak 94 orang

Statistik Deskriptif

Tabel 4.1
Hasil Uji Beda Komitmen Profesional, Idealisme, Relativisme, *Uncertainty Avoidance*, *Individualism*, dan Manajemen Laba Berdasarkan Jenis Kelamin, Umur, Sekolah, Dan Jurusan

Karakteristik Partisipan		Jumlah Partisipan	Komitmen Profesional		<i>Uncertainty Avoidance</i>		<i>Individualism</i>		Manajemen Laba	
			Mean	Sig	Mean	Sig	Mean	Sig	Mean	Sig
1. Jenis Kelamin	Laki-Laki	24	2,9556	0,250	2,8917	0,100	3,0486	0,570	4,3750	0,234
	Perempuan	70	3,1857		3,3743		3,1690		3,8429	
2. Umur	19	5	3,5867	0,562	3,5600	0,819	3,4667	0,383	2,8000	0,253
	20	73	3,0749		3,1918		3,0571		4,1781	
	21	14	3,2476		3,4714		3,3571		3,4286	
	22	2	3,0333		3,1000		3,7500		3,5000	
3. Sekolah	SMA	87	3,1441	0,490	3,2851	0,352	3,1571	0,473	3,9770	0,975
	SMK	7	2,9143		2,8286		2,9048		4,0000	
4. Jurusan	IPA	35	3,1676	0,885	3,1657	0,667	3,1333	0,907	4,0571	0,991
	IPS	52	3,1282		3,3654		3,1731		3,9231	
	AKT	4	3,0167		3,0000		2,9167		4,0000	
	NONAKT	3	2,7778		2,6000		2,8889		4,0000	

Karakteristik Partisipan		Jumlah Partisipan	Idealisme		Manajemen Laba Idealisme		Jumlah Partisipan	Relativisme		Manajemen Laba Relativisme	
			Mean	Sig	Mean	Sig		Mean	Sig	Mean	Sig
1. Jenis Kelamin	Laki-Laki	9	4,3704	0,277	2,6667	0,808	15	3,8333	0,540	5,4000	0,983
	Perempuan	42	4,0556		2,8095		28	3,7750		5,3929	
2. Umur	19	3	3,9259	0,638	1,6667	0,553	2	3,5500	0,303	4,5000	0,144
	20	35	4,1492		2,8857		38	3,7947		5,3684	
	21	11	4,1616		2,6364		3	3,9667		6,3333	
	22	2	3,4444		3,5000		-				
3. Sekolah	SMA	46	4,1232	0,741	2,6957	0,227	41	3,8024	0,479	5,4146	0,018
	SMK	5	4,0000		3,6000		2	3,6500		5,0000	
4. Jurusan	IPA	18	3,8210	0,197	2,9444	0,539	17	3,8294	0,854	5,2353	0,779
	IPS	28	4,3175		2,5357		24	3,7833		5,5417	
	AKT	3	3,8889		3,6667		1	3,7000		5,0000	
	NONAKT	2	4,1667		3,5000		1	3,6000		5,0000	

Berdasarkan tabel diatas, terlihat *mean* komitmen profesional tinggi pada jenis kelamin perempuan, umur 19 tahun, sekolah SMA, dan pada jurusan IPA. Selain itu untuk nilai signifikan pada komitmen profesional terhadap identitas partisipan menunjukkan nilai yang lebih besar dari 0,05, ini berarti bahwa tidak ada perbedaan rata-rata komitmen profesional terhadap identitas partisipan. Pada *uncertainty avoidance* terlihat *mean* tinggi pada jenis kelamin perempuan, usia 19 tahun, sekolah SMA, dan jurusan IPS. Jika dilihat nilai signifikan *uncertainty avoidance* menghasilkan nilai yang lebih besar dari 0,05 yang berarti bahwa tidak ada perbedaan rata-rata *uncertainty avoidance* terhadap identitas partisipan. Dilihat berdasarkan *individualism*, *mean* yang tinggi terdapat pada jenis kelamin perempuan, umur 22 tahun, sekolah SMA, dan jurusan IPS. Nilai signifikan *individualism* terhadap identitas partisipan menunjukkan hasil lebih dari 0,05, ini berarti tidak ada perbedaan rata-rata *individualism* terhadap identitas partisipan. Dilihat dari manajemen laba, *mean* yang tinggi terdapat pada jenis kelamin laki-laki, umur 20 tahun, sekolah SMK, dan jurusan IPA. Nilai signifikan manajemen laba juga menunjukkan nilai yang lebih besar dari 0,05 yang berarti bahwa tidak ada perbedaan rata-rata manajemen laba terhadap identitas responden. Pada idealisme terlihat *mean* tinggi pada jenis kelamin laki-laki, umur 21 tahun, sekolah SMA, dan jurusan IPS. Hasil signifikan pada idealisme lebih dari 0,05 terhadap identitas partisipan yang berarti tidak ada perbedaan rata-rata idealisme terhadap identitas partisipan. Sedangkan relativisme, *mean* tinggi pada jenis kelamin laki-laki, umur 21 tahun, sekolah SMA, dan jurusan IPA. Hasil signifikan pada relativisme terhadap identitas partisipan lebih dari 0,05 yang berarti tidak ada perbedaan rata-rata relativisme terhadap identitas responden. Hal ini berarti bahwa data yang ada pada penelitian ini adalah data yang homogen dan tidak ada perbedaan yang signifikan antara identitas partisipan dengan komitmen profesional, idealisme, relativisme, *uncertainty avoidance*, *individualism*, dan manajemen laba.

Dilihat dari tabel diatas, untuk manajemen laba idealisme pada karakteristik jenis kelamin maupun sekolah sudah menunjukkan hasil yang konsisten yaitu orang yang cenderung idealismenya tinggi akan cenderung untuk tidak melakukan manajemen laba. Namun untuk umur dan jurusan ada ketidak konsistenan pada umur 19 tahun dan jurusan IPA, dilihat dari umur dengan hasil idealismenya tinggi ke rendah yaitu 4,16, 4,15, 3,93, 3,44 dibandingkan dengan manajemen labanya yaitu 2,64, 2,89, 1,67, 3,5. Berdasarkan hasil tersebut, terlihat bahwa hasil idealismenya yang tinggi seperti 4,16 menghasilkan manajemen laba yang rendah 2,64, 4,15 menghasilkan 2,89 dan 3,44 menghasilkan 3,5, namun untuk umur 19 tahun idealismenya 3,93 menghasilkan manajemen laba 1,67 yang menunjukkan angka penurunan drastis. Begitu juga dengan jurusan pada IPA yang menunjukkan tidak konsisten, hasil idealisme dari tinggi ke rendah yaitu 4,32, 4,17, 3,89, 3,82 dibandingkan dengan manajemen labanya yaitu 2,54, 3,5, 3,67, 2,94. Hasil ini menunjukan pada jurusan IPA yang idealismenya 3,82 seharusnya menghasilkan manajemen laba lebih tinggi dari 3,67 namun hasilnya jauh lebih rendah. Oleh karena itu untuk umur 19 tahun dan jurusan IPA pada idealisme dapat dihilangkan.

Tabel 4.2

Hasil Uji Beda Manajemen Laba, Komitmen Profesional, Idealisme, Dan Relativisme Berdasarkan Keuntungan Personal

		H1		H2			
		KPROF	ML	I	ML	R	ML
PB	1 (Ada Peluang)	2,7116	4,6977	4,1594	3,7391	3,9500	5,8000
	2 (Tidak Ada Peluang)	3,4771	3,3725	4,0714	2,0000	3,5652	5,0435
Sig		0,000	0,000	0,693	0,000	0,005	0,017

Berdasarkan Tabel 4.2 *mean* baik komitmen profesional pada kondisi ada peluang dan tidak ada peluang sebesar 2,7116 dan 3,4771, selain itu nilai signifikan sebesar 0,000 hasil tersebut kurang dari 0,05 yang berarti bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara komitmen profesional pada kedua kondisi yang berbeda. Sedangkan pada *mean* manajemen laba pada kondisi ada peluang sebesar 4,6977 dan kondisi tidak ada peluang sebesar 3,3725 juga menunjukkan nilai signifikan yang sama yaitu 0,000 yang berarti terdapat perbedaan signifikan pada hasil manajemen laba yang dilakukan pada 2 kondisi yang berbeda.

Mean manajemen laba pada hipotesis 2 idealisme (Tabel 4.2) kondisi ada peluang sebesar 3,7391 dan kondisi tidak ada peluang sebesar 2,0000, memperlihatkan hasil signifikan sebesar 0,000 yang berarti bahwa terdapat perbedaan antara manajemen laba yang dilakukan pada kedua kondisi yang berbeda karena hasil signifikan kurang dari 0,05. Hal ini justru berbeda dengan idealisme pada 2 kondisi yang berbeda, *mean* pada kondisi ada peluang sebesar 4,1594 dan kondisi tidak ada peluang sebesar 4,0714 yang menunjukkan signifikan sebesar 0,693, ini berarti idealisme pada kedua kondisi yang berbeda tidak memiliki perbedaan yang signifikan.

Mean manajemen laba pada hipotesis 2 relativisme (Tabel 4.2) kondisi ada peluang sebesar 5,8000 dan pada kondisi tidak ada peluang sebesar 5,0435 dengan nilai signifikan sebesar 0,017 yang berarti bahwa terdapat perbedaan manajemen laba pada kondisi ada peluang dan kondisi tidak ada peluang karena nilai signifikan kurang dari 0,05. Untuk *mean* relativisme sendiri pada kondisi ada peluang dan tidak ada peluang adalah 3,9500 dan 3,5652 yang memiliki nilai signifikan sebesar 0,005 yang berarti bahwa terdapat perbedaan signifikan relativisme pada kondisi ada peluang dan kondisi tidak ada peluang.

Hasil Uji Validitas Internal Eksperimen

Desain eksperimen pada penelitian ini telah memenuhi uji validitas internal dan bebas dari faktor-faktor yang mengancam validitas internal, yaitu:

1. History

History merupakan kejadian-kejadian yang terjadi pada saat sebelum melakukan tes dan setelah melakukan tes yang dapat berpengaruh terhadap hasil penelitian. Eksperimen yang dilakukan bebas dari ancaman validitas internal desain eksperimen *history* karena eksperimen dilakukan setelah perkuliahan berlangsung.

2. Maturasi

Maturasi merupakan efek waktu yang terjadi ketika adanya penelitian dimana hal itu dapat mempengaruhi hasil eksperimen. Eksperimen yang dilakukan mudah dipahami dan durasi waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan eksperimen (tugas) adalah sama untuk semua partisipan.

3. Pengujian

Efek dari sebuah pengujian dapat mempengaruhi hasil dari eksperimen karena adanya proses pembelajaran. Partisipan pada eksperimen sebelumnya tidak pernah memperoleh tes yang sama dan tidak mengetahui akan adanya eksperimen ini.

4. Instrumentasi

Efek dari adanya pergantian pengamat yang melakukan observasi pada saat eksperimen yang dapat memberikan pengaruh pada hasil penelitian (berbeda masing-masing pengamat). Ancaman instrumentasi tidak ada pada eksperimen ini karena pengamat dan instrumen tidak diganti pada semua partisipan.

5. Seleksi

Seleksi terjadi jika partisipan yang dipilih mempunyai karakteristik yang berbeda di sampel eksperimen dengan sampel kontrol. Ancaman seleksi tidak ada karena pemilihan partisipan dilakukan secara random.

6. Regresi

Regresi adalah suatu keadaan dimana partisipan pada sampel yang dipilih berdasarkan pada nilai-nilai ekstrem mereka. Pemilihan subjek untuk eksperimen dilakukan secara random sehingga ancaman validitas internal regresi tidak ada.

7. Mortaliti Eksperimen

Mortaliti eksperimen merupakan suatu kondisi dimana jika komposisi partisipan pada sampel eksperimen mengalami perubahan pada saat melakukan tes. Ancaman mortaliti tidak ada karena tidak ada perubahan pada komposisi subjek pada saat eksperimen dan eksperimen dilakukan secara langsung.

Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji Validitas

Validitas yang diuji adalah validitas konstruk dimana ini menunjukkan seberapa benar instrument yang digunakan untuk mendefinisikan konstruk. Validitas konstruk dibagi menjadi 2 yaitu validitas konvergen dan validitas diskriminan.

Validitas konvergen dilihat dari ukuran *loading factor* dimana nilainya harus diatas > 0,7, namun untuk riset tahap pengembangan nilai 0,5 sampai 0,6 masih dapat diterima (Ghozali, 2011: 40). Selain itu juga dapat melihat nilai *AVE* > 0,5. Sedangkan untuk validitas diskriminan dilihat dari *cross loading* antara indikator / item-item pernyataan dengan konstruksya (variabelnya).

Tabel 4.3
Uji Validitas Indikator *Loading Factor* dan *AVE*

Variabel	Instrumen	Loading Factor	AVE
Personal Benefit	PB	1	1

Variabel	Instrumen	Loading Factor	AVE
Komitmen Profesional	KPROF1	0,909226	0,692354
	KPROF2	0,817179	
	KPROF3	0,825978	
	KPROF4	0,871452	
	KPROF5	0,792972	
	KPROF6	0,888580	
	KPROF7	0,710522	
	KPROF8	0,908116	
	KPROF9	0,705475	
	KPROF10	0,842593	
	KPROF11	0,859349	
	KPROF12	0,716517	
	KPROF13	0,886537	
	KPROF14	0,828545	
	KPROF15	0,877098	
Idealisme	I1	0,881330	0,740035
	I2	0,877599	
	I3	0,900541	
	I4	0,882283	
	I5	0,906527	
	I6	0,919047	

	I7	0,823320	
	I8	0,719004	
	I9	0,814080	
Relativisme	R3	0,717653	0,547437
	R7	0,692023	
	R9	0,805226	
<i>Uncertainty Avoidance</i>	UA1	0,942620	0,921760
	UA2	0,957287	
	UA3	0,966557	
	UA4	0,967866	
	UA5	0,965854	
<i>Individualism</i>	IN1	0,874622	0,775991
	IN2	0,906931	
	IN3	0,916164	
	IN4	0,883217	
	IN5	0,861511	
	IN6	0,840730	

Berdasarkan keterangan pada tabel diatas dapat disimpulkan instrumen pada penelitian ini valid karena hasil dari indikator *loading factor* dan *AVE* menunjukkan hasil > 0,6 untuk *loading factor* dan > 0,5 untuk *AVE*.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk menunjukkan apakah suatu alat pengukuran dapat dipercaya atau dapat diandalkan (mengukur konstruk konsisten atau tidak). Ukuran reliabilitas menggunakan *cronbach alfa* dan *composite reliability* dengan ukuran masing-masing > 0,7.

Tabel 4.4
Uji Reliabilitas Indikator *Cronbach Alfa* dan *Composite Reliability*

Variabel	Cronbach Alfa	Composite Reliability
Personal Benefit	1	1
Komitmen Profesional	0.967605	0.971044
Idealisme	0,962897	0,962260
Relativisme	0,597542	0,783237
<i>Uncertainty Avoidance</i>	0,978760	0,983306
<i>Individualism</i>	0,942107	0,954059
Manajemen Laba	1	1

Berdasarkan tabel diatas, menunjukkan bahwa semua variabel lolos uji reliabilitas karena baik indikator *cronbach alfa* dan *composite reliability* > 0,7 meskipun untuk *cronbach alfa relativisme* hanya 0,597542 tetap dikatakan reliabel dan masuk dalam kategori reliabilitas moderat.

Hasil Pengujian Hipotesis

Hasil Pengujian Hipotesis Pertama

Berikut adalah hasil pengujian hipotesis 1 : Komitmen Profesional memediasi hubungan antara Keuntungan Personal dengan Perilaku Manajemen Laba.

Tabel 4.5
Hasil Hipotesis 1

	Original Sample / Nilai β	T Statistics
PB → KPROF	0,457373	5,038993
KPROF → ML	-0,615977	5,814686
PB → ML	-0,281731	3,853385

Tabel 4.5 menjelaskan bahwa hipotesis 1 diterima yang berarti komitmen profesional memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba. Hal ini ditunjukkan dari nilai *T Statistics* > 1,96 baik efek langsung yaitu keuntungan personal terhadap manajemen laba dan efek tidak langsung yaitu keuntungan personal terhadap komitmen profesional dan komitmen profesional terhadap manajemen laba (*partial mediation*).

Hipotesis 1 pada penelitian ini adalah komitmen profesional memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba, berdasarkan hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hipotesis 1 diterima yang berarti bahwa komitmen profesional memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba.

Keuntungan personal yang dimiliki seseorang mendorong orang tersebut untuk mengorbankan komitmen yang dimilikinya agar keinginan yang diinginkan dapat tercapai (prinsip *self interest behavior*). Prinsip *self interest behavior* adalah suatu prinsip dimana orang akan melakukan suatu tindakan yang akan memberikan keuntungan secara keuangan bagi dirinya. Dalam penelitian ini keuntungan personal yang bisa didapat berupa kompensasi akibat dari laba yang meningkat. Hal ini akan mendorong orang tersebut untuk mengorbankan komitmen profesionalnya agar mendapatkan kompensasi dari meningkatkan laba perusahaan, ini sejalan dengan hubungan yang dihasilkan dari pengujian hipotesis keuntungan personal ke komitmen profesional yaitu positif apabila ada peluang mendapatkan keuntungan personal maka semakin rendah komitmen profesionalnya karena dia mengorbankan komitmen profesionalnya untuk memperoleh keuntungan (prinsip *self interest behavior*). Selain itu juga pada hasil uji beda yang dihasilkan, tidak adanya peluang mendapatkan keuntungan personal menghasilkan *mean* komitmen profesional yang tinggi jika dibandingkan *mean* komitmen profesional pada kondisi adanya peluang mendapatkan keuntungan personal. Hal ini terjadi karena seseorang melakukan tindakan sesuatu atas dasar orientasi ekonomi yang sesuai dengan prinsip *self interest behavior*, sehingga seseorang melakukan suatu tindakan berupa pengorbanan komitmen profesionalnya agar dapat memperoleh keuntungan.

Sedangkan pengaruh dari komitmen profesional ke manajemen laba adalah negatif, yang berarti semakin tinggi komitmen profesional maka cenderung untuk tidak melakukan manajemen laba. Komitmen profesional yang tinggi cenderung melakukan tindakan dengan penuh tanggung jawab dan sesuai dengan aturan yang ada pada profesinya yaitu tidak boleh melakukan manajemen laba. Coffee (2005) juga memperlihatkan bahwa

komitmen yang tinggi atas profesinya lebih cenderung tidak melakukan pelanggaran kode etis pada profesi yang dijalannya.

Dari kedua hubungan diatas, hasilnya sejalan dengan hubungan keuntungan personal dengan manajemen laba yaitu negatif, apabila tidak adanya peluang mendapatkan keuntungan personal maka seseorang cenderung tidak melakukan manajemen laba. Ini juga didukung dengan hasil uji beda yang menunjukkan tidak adanya peluang mendapatkan keuntungan personal menghasilkan *mean* manajemen laba yang lebih rendah dibandingkan dengan adanya peluang mendapatkan keuntungan personal yang menghasilkan *mean* manajemen laba yang lebih tinggi.

Hasil Pengujian Hipotesis Kedua

Berikut adalah hasil pengujian hipotesis 2a : Idealisme memediasi hubungan antara Keuntungan Personal dengan Perilaku Manajemen Laba.

Tabel 4.6
Hasil Hipotesis 2a Orientasi Etika Idealisme

	Original Sample / Nilai β	T Statistics
PB \rightarrow I	-0,098107	0,478243
I \rightarrow ML	0,009323	0,039737
PB \rightarrow ML	-0,000915	0,021698

Sumber : Lampiran 7

Tabel 4.6 menjelaskan bahwa hipotesis 2a ditolak yang berarti idealisme tidak memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba. Hal ini ditunjukkan dari nilai *T Statistics* < 1,96 baik efek langsung yaitu keuntungan personal terhadap manajemen laba dan efek tidak langsung yaitu keuntungan personal terhadap idealisme dan idealisme terhadap manajemen laba.

Hipotesis 2a pada penelitian ini adalah orientasi etika idealisme memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba, berdasarkan hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hipotesis 2a ditolak yang berarti bahwa orientasi etika idealisme tidak memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba.

Hubungan antara keuntungan personal dengan idealisme menunjukkan hasil yang tidak signifikan yang berarti bahwa keuntungan personal tidak memberikan pengaruh terhadap idealisme yang ada pada diri seseorang. Hal ini didukung dengan hasil uji beda pada hipotesis 2 yang memiliki signifikansi sebesar 0,693 yang berarti tidak ada perbedaan idealisme yang dimiliki seseorang dengan kedua kondisi keuntungan personal yang ditreatmentkan atau keuntungan personal tidak membentuk orientasi etika idealisme seseorang.

Hasil pengujian hubungan antara idealisme dengan manajemen laba menunjukkan hasil yang tidak signifikan, hal ini dikarenakan adanya ketidak konsistenan data yang diperoleh pada umur 19 tahun dan jurusan IPA yang menunjukkan hasil berbeda dengan yang lain. Selain itu, hubungan keuntungan personal dengan manajemen laba juga menunjukkan hasil yang tidak signifikan, namun pada pengujian uji beda pada hipotesis 2 idealisme menunjukkan adanya perbedaan antara hasil manajemen laba yang dilakukan dengan keuntungan personal yang ditreatmentkan dengan 2 kondisi. Ini berarti bahwa secara umum apabila ada peluang untuk memperoleh keuntungan personal maka orang tersebut cenderung melakukan manajemen laba ditunjukkan dengan hasil *mean* manajemen

laba pada kondisi ada peluang jauh lebih tinggi dibandingkan dengan *mean* manajemen laba pada kondisi tidak ada peluang.

Berikut adalah hasil pengujian hipotesis 2b : Relativisme memediasi hubungan antara Keuntungan Personal dengan Perilaku Manajemen Laba.

Tabel 4.7
Hasil Hipotesis 2b Orientasi Etika Relativisme

	Original Sample / Nilai β	T Statistics
PB \rightarrow R	-0,446227	3,785784
R \rightarrow ML	0,397898	2,704661
PB \rightarrow ML	-0,177553	1,980012

Tabel 4.7 menjelaskan bahwa hipotesis 2b diterima yang berarti relativisme memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba. Hal ini ditunjukkan dari nilai T *Statistics* > 1,96 baik efek langsung yaitu keuntungan personal terhadap manajemen laba dan efek tidak langsung yaitu keuntungan personal terhadap relativisme dan relativisme terhadap manajemen laba (*partial mediation*).

Hipotesis 2b pada penelitian ini adalah orientasi etika relativisme memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba, berdasarkan hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hipotesis 2b diterima yang berarti bahwa orientasi etika relativisme memediasi hubungan antara keuntungan personal dengan perilaku manajemen laba.

Hubungan antara keuntungan personal dengan relativisme menunjukkan signifikan negatif yang berarti bahwa adanya peluang mendapatkan keuntungan personal maka semakin tinggi relativisme seseorang, ini terlihat dari uji beda yang dihasilkan pada hipotesis 2 relativisme dengan *mean* relativisme pada kondisi adanya peluang mendapatkan keuntungan personal jauh lebih tinggi dibandingkan dengan tidak adanya peluang mendapatkan keuntungan personal dengan hasil *mean* relativisme yang rendah. Ini sesuai dengan prinsip *self interest behavior* dimana seseorang akan melakukan suatu tindakan untuk mendapatkan keuntungan secara keuangan baginya, sehingga apabila ada peluang untuk memperoleh keuntungan tersebut maka orang tersebut akan mencari celah agar tetap bisa mendapatkan keuntungan yang lebih.

Hubungan relativisme dengan manajemen laba menunjukkan arah positif yang berarti semakin tinggi relativisme seseorang maka cenderung melakukan manajemen laba karena kecenderungan dari orang yang memiliki orientasi etika relativisme melihat suatu tindakan atau keputusan berdasarkan kondisi tertentu dimana secara pribadi mendapatkan keuntungan secara *financial* (kompensasi manajer) maka akan cenderung melakukan manajemen laba. Hal ini sejalan dengan penelitian Elias (2002), seseorang yang memiliki relativisme tinggi cenderung menilai suatu keputusan lebih lunak / tidak kritis dan menilai tindakan manajemen laba sebagai tindakan yang etis.

Dari kedua hubungan diatas, hasilnya sejalan dengan hubungan keuntungan personal dengan manajemen laba yaitu negatif, apabila tidak adanya peluang mendapatkan keuntungan personal maka seseorang cenderung tidak melakukan manajemen laba. Ini juga didukung dengan hasil uji beda, kondisi tidak adanya peluang mendapatkan keuntungan personal menghasilkan *mean* manajemen laba yang lebih rendah dibandingkan dengan adanya peluang mendapatkan keuntungan personal yang menghasilkan *mean* manajemen laba yang lebih tinggi.

Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga

Berikut adalah hasil pengujian hipotesis 3 : *Individualism* dan *Uncertainty Avoidance* berpengaruh terhadap Perilaku Manajemen Laba.

Tabel 4.8
Hasil Hipotesis 3

	Original Sample / Nilai β	T Statistics
UA → ML	-0,234943	2,043936
IN → ML	-0,064286	0,643842

Tabel 4.8 menjelaskan bahwa hipotesis 3a ditolak dan hipotesis 3b diterima yang berarti *individualism* tidak berpengaruh terhadap manajemen laba dan *uncertainty avoidance* berpengaruh terhadap manajemen laba. Hal ini ditunjukkan dari nilai T *Statistics* < 1,96 untuk *individualism* terhadap manajemen laba dan nilai T *Statistics* > 1,96 untuk *uncertainty avoidance* terhadap manajemen laba.

Hipotesis 3 pada penelitian ini dibagi menjadi 2 yaitu *individualism* berpengaruh terhadap perilaku manajemen laba (H3a) dan *uncertainty avoidance* berpengaruh terhadap perilaku manajemen laba (H3b). Berdasarkan hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hipotesis 3a ditolak dan hipotesis 3b diterima yang berarti bahwa *individualism* tidak berpengaruh terhadap perilaku manajemen laba dan *uncertainty avoidance* berpengaruh terhadap perilaku manajemen laba.

Individualism yang ada pada diri seseorang tidak memberikan pengaruh terhadap manajemen laba. *Individualism* sendiri memiliki arti suatu sikap yang mementingkan diri sendiri ini berarti jika ada peluang yang memberikan keuntungan bagi dirinya maka orang tersebut cenderung melakukan manajemen laba. Namun, *mean* dari partisipan (data yang diperoleh) untuk *individualism* sendiri hanya 3,138298, ini menunjukkan *range* pada tingkat rendah. Hal ini menyebabkan data tidak dapat merepresentasikan *individualism* itu sendiri.

Sedangkan untuk hipotesis *uncertainty avoidance*, orang yang memiliki sikap menghindari suatu tindakan yang tidak memiliki kepastian tinggi cenderung akan menghindari tindakan tersebut. Ini sejalan dengan hasil pengujian hipotesis *uncertainty avoidance* yang memiliki hubungan negatif yaitu penghindaran ketidakpastian tinggi maka orang tersebut cenderung tidak melakukan manajemen laba dikarenakan orang tersebut menghindari risiko. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Guan dan Pourjalali (2010) yang menemukan bahwa *uncertainty avoidance* berpengaruh negatif terhadap manajemen laba.

5. SIMPULAN

Kesimpulan

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan dapat ditarik kesimpulan bahwa :

1. Keuntungan personal memberikan pengaruh signifikan terhadap komitmen profesional dan komitmen profesional memberikan pengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Hal ini berarti bahwa adanya keuntungan personal akan memberikan efek pada komitmen profesional dan juga akan berdampak pada keputusan perilaku manajemen laba yang akan diambil (hipotesis 1 **diterima**).

2. Keuntungan personal tidak berpengaruh signifikan pada orientasi etika idealisme dan juga tidak berdampak signifikan pada keputusan perilaku manajemen laba yang akan diambil (hipotesis 2a **ditolak**). Sedangkan keuntungan personal berpengaruh signifikan pada orientasi etika relativisme dan juga relativisme berpengaruh signifikan terhadap perilaku manajemen laba (hipotesis 2b **diterima**).
3. Individualisme yang dimiliki seseorang tidaklah memberikan efek pada pengambilan keputusan perilaku manajemen laba (hipotesis 3a **ditolak**). Penghindaran ketidakpastian (menghindari resiko) memberikan pengaruh signifikan pada pengambilan keputusan perilaku manajemen laba yang akan diambil (hipotesis 3b **diterima**).

Saran

1. Organisasi atau perusahaan sebaiknya tidak memberikan peluang untuk mendapatkan keuntungan personal bagi manajer (karyawan). Hal ini akan meningkatkan komitmen profesional pada diri manager dan akan berdampak pada kecenderungan orang untuk tidak melakukan manajemen laba.
2. Perusahaan sebaiknya menerima karyawan yang memiliki orientasi etika relativisme yang rendah agar orang tersebut cenderung untuk tidak melakukan manajemen laba dan juga didukung dengan tidak memberikan peluang untuk mendapatkan keuntungan personal, sehingga tindakan manajemen laba tidak akan terjadi.
3. Karyawan yang memiliki kecenderungan menghindari ketidakpastian tinggi (menghindari resiko) maka dia cenderung untuk tidak melakukan manajemen laba.

Keterbatasan

1. Pada penelitian ini menggunakan skala yang tidak memungkinkan untuk melakukan uji berdasarkan *covarians*, maka hasil uji hanya sebatas penilaian prediktif yang berarti β (koefisien) tidak dapat digunakan untuk mengetahui besarnya efek keuntungan personal. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya dapat menggunakan skala yang memungkinkan untuk dilakukannya pengujian dengan regresi / SEM.
2. Desain eksperimen pada *treatment* mengenai keuntungan personal tidak dilakukan cek manipulasi, sehingga tidak dapat diketahui dengan pasti apakah *treatment* tersebut berhasil.
3. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan sampel selain mahasiswa seperti manajer suatu perusahaan. Hal ini dilakukan untuk meningkatkan eksternal validitas dari model penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahadiat, N. and H. Hefzi. 2012. An Investigation of Earnings Management Practices: Examining Generally Accepted Accounting Principles. *Journal of Business and Social Science* Vol. 3 No.14: 245-251.
- . Aranya, N., J. Pollock and J. Amernic. 1981. An Examination of Professional Commitment in Public Accounting. *Accounting, Organizations and Society*6(4): 271–280.
- Bergstresser, D. and T. Philippon. 2006. CEO Incentives and Earnings Management. *Journal of Financial Economics* 80: 511–529.
- Clikeman, P. and S. Henning. 2000, “The Socialization of Undergraduate Accounting Students”, *Issues in Accounting Education*15(February): 1–17.
- Coffee, J. 2005. A Theory of Corporate Scandals: Why the USA and Europe Differ. *Oxford Review of Economic Policy* 21(2): 198–211.
- DeFond, M. and C. Park. 1997. Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings. *Journal of Accounting and Economics* 23: 115–139.
- Doorn, Robert Van. 2013. Influence of national culture and IFRS adoption on earnings management. Tesis, Univesiteit Van Amsterdam.
- Dyreg, Scott, Michelle Hanlon, and Edward Maydew. 2012. Where Do Firms Manage Earnings. *Review of Accounting Studies*17: 649-699.
- Elias, R. 2002. Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants. *Journal of Business Ethics* 40(1): 33–45.
- Fatt, J. P. T. 1995. Ethics and The accountant. *Journal of Business Ethics*Vol. 14: 997-1004.
- Forsyth, D. 1980. A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*39(July): 175–184.
- Forsyth, D. 1981. Moral Judgment : The Influence of Ethical Ideology. *Personality and Social Psychology Bulletin*7 (2): 218-223.
- Forsyth, D.1992. Judging the Morality of Business Practices: The Influence of Personal Moral Philosophies. *Journal of Business Ethics*11(5): 461–470.
- Ghozali, Imam H. 2011. *Structural Equation Modeling Metode Alternatif Dengan Partial Least Square*, Semarang: Universitas Diponegoro.
- Greenfield, A. C., Carolyn Strand Norman, and Benson Wier. 2008. The Effect of Ethical Orientation and Prefessional Commitment on Earnings Management Behavior. *Journal of Business Ethics*83: 419-435.

- Guan, L., and H. Pourjalali. 2010. Effect of Cultural Environmental and Accounting Regulation on Earnings Management : A Multiple Year-Country Analysis. *Journal of Accounting dan Economics*17: 99-127.
- Hartono, Jogiyanto. 2014. *Metodologi Penelitian Bisnis*, Yogyakarta: BPF.
- Healy, P. 1985. The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*7: 85–107.
- Healy, P. M. and J. M. Wahlen. 1999. A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*13: 365-383.
- Higgins and Kelleher. 2005. Comparative Perspectives on the Ethical Orientations of Human Resources, Marketing and Finance Functional Managers. *Journal of Business Ethics*Vol.56: 275-288.
- Hofstede, G. 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Hope, O. K. 2003. Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management dan Accounting*14 (3): 218–248.
- Johari, J. R. Z. M. Sanusi. and A. H. Ismail. 2012. Exploratory Factor Analysis of the Ethical Orientation Scale. *Journal of Accounting and Governance*3: 1-11.
- Kale, S. H., and J. W. Barnes. 1992. Understanding the domain of cross-cultural buyer-seller interactions. *Journal of International Business Studies*23 (1): 101-132.
- Larkin, J. M. 2000. The ability of Internal Auditors to identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*Vol. 23: 401 – 409.
- Leuz, C., Nanda, D., dan Wysocki, P. D. 2003, “Earnings management and investor protection: An international comparison”, *Journal of Financial Economics* 69(3), 505–527.
- Miller, Dale T. 1999. The Norm of Self-Interest. *American Psychologist*Vol. 54 (12): 1053-1060.
- Murniati, Monika. Palupi., St. Vena Purnamasari, Stephana Dyah Ayu R., Agnes Advensia C., Ranto Sihombing, dan Yusni Warastuti. 2013. *Alat-Alat Pengujian Hipotesis*, Semarang : Universitas Katolik Soegijapranata.
- Reed, S.A., Stanley H. Kratchman, and Robert H. Strawser. 1994. Job Satisfaction, Organizational Commitment, and Turnover Intentions of United States Accountants: The Impact of Locus of Control and Gender. *Journal of Accounting, Auditing dan Accountability* 7: 31-58.
- Rosenfield, P. 2000. What Drives Earnings Management?. *Journal of Accountancy*190(4):106–109.

- Sulistiawan, Dedhy., Yeni Januarsi, dan Liza Alvia. 2011. *Creative Accounting*, Jakarta: Salemba Empat.
- Sulistyanto, H. Sri. 2008. *Manajemen Laba Teori dan Model Empiris*. Jakarta: Grasindo.
- Sulistyanto, H. Sri. dan Clara Susilawati. 2014. *Metode Penulisan Skripsi*, Edisi Delapan, Semarang: Universitas Katolik Soegijapranata.
- Yoo, B., Naveen Donthu, and Tomasz Lenartowicz. 2011. Measuring Hofstede's Five Dimensions of Cultural Values at the Individual Level: Development and Validation of CVSCALE. *Journal of International Consumer Marketing*23: 193-210.