

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 8 - No. 2, Desember 2011

PENGARUH *LOCUS OF CONTROL* TERHADAP HUBUNGAN SIKAP MANAJER, NORMA-NORMA SUBYEKTIF, KENDALI PERILAKU PERSEPSIAN, DAN INTENSI MANAJER DALAM MELAKUKAN KECURANGAN PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN

Novita Wening Tyas Respati ¹

Program Doktorat Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro
novifeunlam@yahoo.com

Abstract

This research adopts the theory of planned behavior. The purpose of this research is to examine the effects of attitude toward behavior, subjective norms, and perceived behavioral control on the manager's intention to commit fraudulent financial reporting moderated by locus of control. This research applies a mail survey as data collection method and judgment sampling as sample collection method. Research subjects are accounting and finance managers of manufacture industry in Indonesia. There are 1,700 questioners to be distributed during the research. However, there are only 148 of the 186 returned questioners to be included in the research analysis. Empirical evidence finds that locus of control moderates the effect of attitude toward behavior and subjective norms on the manager's intentions to commit fraudulent financial reporting. However, locus of control does not moderate the effect of perceived behavioral control on the manager's intentions to commit fraudulent financial reporting. These results indicate that the presence of locus of control - which is the belief in one's self - strengthen the influence of attitudes and subjective norms to make a fraudulent financial statements into action.

Keywords : *fraudulent financial reporting, theory of planned behavior, locus of control*

Abstrak

Penelitian ini mengadopsi teori perilaku perencanaan. Tujuan penelitian ini untuk menguji pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan yang dimoderasi dengan *locus of control*. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode survey sedangkan metode pengambilan sampel menggunakan *judgment sampling*. Manajer akuntansi dan manajer keuangan yang bekerja pada perusahaan manufaktur di Indonesia merupakan subyek dalam penelitian ini. Kuesioner yang didistribusikan sebanyak 1700. Kuesioner yang kembali sebanyak 186. Namun demikian, hanya sebanyak 148 kuesioner yang dapat digunakan dalam analisis penelitian ini. Bukti empiris dalam penelitian ini menunjukkan *locus of control* signifikan memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku dan norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Namun demikian, *locus of control* tidak signifikan memoderasi pengaruh kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *locus of control* sebagai kendali keyakinan diri, dapat memperkuat pengaruh sikap ke arah perilaku dan norma-norma subyektif ke dalam suatu tindakan nyata.

Kata kunci : *kecurangan penyajian laporan keuangan, teori perilaku perencanaan, locus of control*

¹ Novita Wening Tyas Respati adalah staf pengajar Universitas Lambung Mangkurat

PENDAHULUAN

Kecurangan dalam penyajian laporan keuangan adalah perilaku atau tindakan yang disengaja yang dilakukan oleh manajemen dalam bentuk salah saji material laporan keuangan yang akan menyesatkan atau merugikan investor dan kreditur (Rezaee 2002; Geiresh 2003; Uddin dan Gillet 2005). Salah saji material berupa penghilangan atau menyajikan fakta-fakta atau data akuntansi yang akan menyesatkan bagi pembacanya. Oleh karena itu, jika informasi dalam laporan keuangan yang mengandung kecurangan tersebut digunakan sebagai pertimbangan maka akan menyebabkan pihak-pihak pemakai laporan keuangan salah dalam mengambil keputusan.

Manajemen merupakan pihak yang paling bertanggung jawab untuk menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan standar pelaporan keuangan. Manajemen bertanggung jawab terhadap kualitas, kejujuran, dan keandalan dari proses pelaporan keuangan dalam menghasilkan laporan keuangan yang bebas dari salah saji yang menyebabkan kesalahan dan kecurangan (Rezaee 2002). Oleh karena itu, sangat mustahil kecurangan dalam penyajian laporan keuangan terjadi tanpa sepengetahuan manajemen, atau paling tidak diketahui oleh manajemen puncak.

Laporan keuangan yang mengandung kecurangan memberikan dampak yang kurang baik terhadap kepercayaan investor, partisipan pasar modal lainnya, dan publik mengenai kualitas dan kejujuran pelaporan keuangan (Rezaee 2002). Dampaknya kreditur dan investor akan kehilangan sejumlah saham yang diinvestasikan, penurunan harga saham di pasar modal dan bahkan mengakibatkan kebangkrutan.

Besarnya dampak yang diakibatkan dari kecurangan penyajian laporan keuangan yang dilakukan oleh manajemen menjadi fenomena yang sangat menarik untuk diteliti. Fenomena tersebut terutama berkaitan dengan faktor-faktor apa saja yang mendorong seorang manajer melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Berdasarkan teori tindakan beralasan (*theory of reasoned action*) dan perluasannya, teori perilaku perencanaan (*theory of planned*

behavior), perilaku seseorang ditentukan oleh intensi (Ajzen 1991). Intensi diasumsikan menangkap faktor-faktor motivasional yang mempengaruhi perilaku (Ajzen 1991). Perilaku manajer untuk melakukan atau tidak melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan dipengaruhi oleh intensi.

Intensi (*intentions*) merupakan salah satu tahapan dari proses pengambilan keputusan etis. Intensi diasumsikan menangkap faktor-faktor motivasional yang mempengaruhi perilaku (Ajzen 1991). Intensi perilaku (*behavioral intentions*) adalah probabilitas subyektif seseorang jika mereka akan melakukan beberapa perilaku (Ajzen dan Fishbein 1975). Intensi perilaku merupakan penentuan keputusan seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan suatu tindakan atau perilaku.

Menurut teori tindakan beralasan, intensi adalah fungsi dari sikap ke arah suatu perilaku (*attitude toward behavior*) dan norma-norma subyektif (*subjective norms*) (Ajzen 1988). Namun demikian, dalam teori perilaku perencanaan, faktor-faktor yang menentukan intensi untuk dilakukan atau tidak dilakukannya suatu perilaku tidak hanya dipengaruhi oleh sikap ke arah suatu perilaku (*attitude toward behavior*), norma-norma subyektif (*subjective norms*) seperti model asli dalam teori tindakan beralasan, tetapi ada satu faktor tambahan yang menentukan intensi perilaku yaitu kendali perilaku persepsian (*perceived behavioral control*) (Ajzen 1988).

Beberapa peneliti menggunakan teori tindakan beralasan (Ajzen 1975) dan perluasannya teori perilaku perencanaan (Ajzen 1991) untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Peneliti tersebut adalah Uddin dan Gillet (2002), Uddin dan Gillet (2005), Carpenter dan Reimers (2005).

Hasil penelitian Uddin dan Gillet (2002), Uddin dan Gillet (2005), Carpenter dan Reimers (2005) menunjukkan bukti bahwa sikap ke arah perilaku berpengaruh positif terhadap intensi manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Temuan penelitian Uddin dan Gillet (2005), Carpenter dan Reimers (2005) juga menunjukkan bahwa norma-norma subyektif berpengaruh terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan

penyajian laporan keuangan. Namun demikian, hasilnya tidak konsisten.

Penelitian Uddin dan Gillet (2005) menunjukkan norma-norma subyektif berpengaruh negatif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan, sedangkan hasil penelitian Carpenter dan Reimers (2005) menemukan bukti empiris norma-norma subyektif berpengaruh positif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian yang tidak konsisten mungkin disebabkan pengukuran variabel yang berbeda.

Penelitian Carpenter dan Reimers (2005) juga menunjukkan kendali perilaku persepsian tidak signifikan berpengaruh terhadap intensi perilaku manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian ini tidak mendukung teori yang ada yang menyatakan bahwa semakin besar kendali perilaku semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan suatu perilaku. Oleh karena itu hasil penelitian ini memerlukan pengujian lebih lanjut.

Satu penelitian yang terkait dengan kecurangan penyajian laporan keuangan dilakukan oleh Wilopo (2006). Penelitian Wilopo (2006) menggali persepsi penanggung jawab penyajian laporan keuangan pada perusahaan terbuka dan badan usaha milik negara di Indonesia untuk mengetahui perilaku tidak etis, kecenderungan terjadinya kecurangan dan faktor-faktor yang mempengaruhinya. Hasil penelitian Wilopo (2006) menunjukkan keefektifan pengendalian internal, ketaatan pada aturan akuntansi, asimetri informasi, serta moralitas manajemen, mempengaruhi perilaku tidak etis dan intensi untuk melakukan kecurangan akuntansi. Tetapi kesesuaian kompensasi tidak signifikan berpengaruh terhadap perilaku tidak etis manajemen dan intensi untuk melakukan kecurangan akuntansi.

Penelitian ini mengembangkan penelitian yang dilakukan oleh Carpenter dan Reimers (2005). Penelitian ini menggunakan teori perilaku rencana sebagai kerangka

teoritisnya. Secara spesifik penelitian ini menguji pengaruh *locus of control* terhadap hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku dan intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Carpenter dan Reimers (2005) adalah dalam penelitian ini menambahkan variabel *Locus of Control* (LOC) sebagai variabel moderasi dalam model teori perilaku rencana. *Locus of control* diduga memoderasi hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Penambahan variabel *locus of control* sebagai variabel moderasi dalam model teori perilaku rencana didasarkan pada pendapat Ajzen (1991). Ajzen (1991) berpendapat bahwa ada faktor-faktor eksternal yang secara tidak langsung mempengaruhi sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi perilaku. Faktor-faktor tersebut adalah karakteristik kepribadian dan faktor situasional.

Senada dengan pendapat Ajzen (1991), Trevino (1986) juga berpendapat bahwa karakteristik kepribadian dan faktor situasional digunakan sebagai variabel moderasi yang mempengaruhi faktor personal terhadap intensi perilaku. *Locus of control* merupakan salah satu variabel karakteristik kepribadian individu. *Locus of control* diduga secara tidak langsung mempengaruhi intensi perilaku manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Berdasarkan latar belakang di atas, maka pernyataan masalah yang akan diuji dalam penelitian ini dapat dirumuskan dalam pertanyaan “Apakah *locus of control* memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan?”

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Perilaku Rencana

Teori perilaku rencana diperkenalkan oleh Icek Ajzen melalui artikelnya "*From Intention to Actions: a Theory of Planned Behavior*." Teori ini dikembangkan dari teori tindakan beralasan, yang juga diperkenalkan oleh Icek Ajzen dan koleganya Martin Fishbein pada tahun 1975. Teori tindakan beralasan dan teori perilaku rencana adalah sebuah teori yang didesain untuk memprediksi dan menjelaskan perilaku dalam konteks yang spesifik (Ajzen 1991). Teori perilaku rencana telah menjadi salah satu teori yang paling berpengaruh dalam menjelaskan dan memprediksi perilaku, selain itu teori perilaku rencana juga telah banyak digunakan untuk memprediksi cakupan luas perilaku-perilaku (Pavlou dan Fygenson 2006). Teori perilaku rencana berasumsi bahwa individu-individu adalah rasional, mereka menggunakan informasi yang tersedia dan mempertimbangkan implikasi dari tindakan mereka.

Teori perilaku rencana adalah perluasan dari teori tindakan beralasan (Ajzen dan Fishbein 1975). Sama seperti teori tindakan beralasan, faktor utama teori perilaku rencana adalah intensi seseorang untuk melakukan perilaku tertentu (Ajzen 1988). Teori perilaku rencana mendalilkan secara konseptual tiga faktor independen dari intensi (Ajzen 1991).

Dua faktor penentu dasar dari intensi dalam teori perilaku rencana sama dengan model asli dalam teori tindakan beralasan. Dua faktor tersebut adalah sikap seseorang berhubungan dengan suatu perilaku dan norma-norma subyektif. Sikap ke arah suatu perilaku merupakan penilaian positif atau negatif dari seseorang terhadap perilaku tertentu yang akan dibentuknya. Norma-norma subyektif adalah keyakinan normatif seseorang dan motivasi untuk patuh dengan pihak-pihak tertentu (Ajzen 1991).

Faktor ketiga antededen intensi dalam teori perilaku rencana adalah kendali

perilaku persepsian (Ajzen 1988). Kendali perilaku persepsian berkenaan dengan perasaan mudah atau sulit melakukan perilaku dan kendali perilaku yang dirasakan diasumsikan mencerminkan pengalaman masa lalu dan juga antisipasi halangan dan rintangan (Ajzen 1988).

Secara umum, teori perilaku rencana menyatakan bahwa semakin besar dukungan sikap dan norma subyektif berhubungan dengan perilaku, semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan suatu perilaku. Semakin besar kendali perilaku persepsian yang dirasakan seseorang terhadap suatu perilaku, semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan (Ajzen 1991).

Sikap ke Arah Perilaku

Sikap ke arah suatu perilaku mengacu pada tingkat dimana seseorang mempunyai penilaian mendukung atau tidak mendukung perilaku yang dipermasalahkan (Ajzen 1991). Seseorang akan melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku sebelumnya telah mempertimbangkan apakah sikapnya mendukung atau tidak mendukung suatu perilaku (Ajzen dan Fishbein 1975).

Sikap untuk dilakukannya suatu perilaku tertentu berhubungan dengan keyakinan untuk melakukan perilaku yang akan mendorong ke arah konsekuensi dan penilaiannya terhadap konsekuensi tersebut (Ajzen dan Fishbein 1975). Sikap ke arah suatu perilaku adalah fungsi dari keyakinan mengenai konsekuensi perilakunya dan penilaian dari konsekuensi tersebut (Ajzen dan Fishbein 1975). Secara umum teori menyatakan seorang individu akan memiliki sikap yang positif terhadap suatu perilaku pada saat seseorang percaya bahwa perilaku tersebut berhubungan dengan tujuan yang positif. Sebaliknya, seseorang akan memiliki sikap yang negatif terhadap suatu perilaku pada saat seseorang percaya bahwa perilaku tersebut berhubungan dengan tujuan yang negatif (Ajzen dan Fishbein 1988).

Semakin kuat sikap manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan

keuangan, semakin besar intensi manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Semakin lemah sikap manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan, semakin kecil intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Norma-Norma Subyektif

Norma-norma subyektif adalah persepsi atau pandangan seseorang terhadap keyakinan-keyakinan orang lain yang akan mempengaruhi intensi seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku yang dipertimbangkan (Jogiyanto 2007). Norma-norma subyektif merupakan keyakinan seseorang bahwa individu atau kelompok tertentu berpikir bahwa seseorang seharusnya melakukan atau tidak melakukan perilaku tersebut (Kreitner dan Kinicki 2005).

Norma subyektif dapat membawa pengaruh yang kuat pada tujuan perilaku dari orang-orang yang peka terhadap pendapat orang lain yang sangat dihargai (Kreitner dan Kinicki 2005). Teori secara umum menyatakan jika seseorang berkeyakinan bahwa pihak-pihak lain yakni dengan siapa mereka termotivasi untuk mematuhi, berpikir bahwa mereka seharusnya melakukan suatu perilaku maka mereka akan merasakan tekanan sosial untuk melakukan perilaku tersebut. Sebaliknya, jika seseorang berkeyakinan bahwa pihak-pihak lain yakni dengan siapa mereka termotivasi untuk mematuhi, berpikir bahwa tidak akan menyetujui mereka melakukan suatu perilaku maka mereka mempunyai norma-norma subyektif yang memaksa mereka untuk menghindari melakukan perilaku tersebut (Ajzen 1988).

Norma-norma subyektif dalam penelitian ini terkait dengan pengaruh dari rekan sejawat, pimpinan, dan bawahan. Oleh karena itu, diduga semakin besar pengaruh norma-norma subyektif untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan, semakin kuat intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Kendali Perilaku Persepsian

Kendali perilaku yang dirasakan berkenaan dengan perasaan mudah atau sulit melakukan perilaku. Kendali perilaku yang dirasakan diasumsikan mencerminkan pengalaman masa lalu dan jugaantisipasi halangan dan rintangan (Ajzen 1988). Kendali keyakinan diasumsikan menjadi penentu dasar dari kendali perilaku yang dirasakan (Ajzen 1988).

Kendali keyakinan merupakan keyakinan seseorang mengenai ada atau tidak adanya sumber dan kesempatan serta rintangan dan halangan untuk melakukan perilaku tertentu (Ajzen 1988). Kendali keyakinan ini didasarkan pada sebagian pengalaman masa lalu perilaku, tetapi pada umumnya juga dipengaruhi oleh informasi dari pihak kedua mengenai perilaku, dengan mengamati pengalaman dari kenalan dan teman-teman serta ditentukan oleh faktor-faktor lain yang dapat meningkatkan dan mengurangi perasaan sulit melakukan suatu perilaku tertentu (Ajzen 1988).

Teori secara umum menyatakan bahwa semakin besar sumber dan kesempatan yang dimiliki seseorang serta beberapa rintangan dan halangan dapat mereka antisipasi, semakin besar kendali yang mereka rasakan atas perilaku (Ajzen 1988). Semakin besar kendali perilaku yang dirasakan, semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku tertentu (Ajzen 1988). Semakin besar sumber dan kesempatan yang dimiliki seseorang serta beberapa rintangan dan halangan dapat mereka antisipasi, semakin besar kendali yang manajer rasakan untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan. Semakin besar kendali perilaku yang dirasakan, semakin kuat intensi manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan.

Locus of Control

Spector (1982) berpendapat bahwa *locus of control* merupakan variabel utama untuk menjelaskan perilaku manusia dalam organisasi. *Locus of control* adalah tingkatan dimana individu berkeyakinan bahwa hasil

(peristiwa yang terjadi dalam kehidupannya) tergantung pada perilaku atau karakteristik pribadi mereka (Rotter 1966 dikutip dalam Bass et al. 1999).

Rotter (1966) membedakan dua orientasi *locus of control* yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Orientasi individu dengan *locus of control* internal berkeyakinan bahwa peristiwa dalam kehidupan dalam diri mereka ditentukan oleh upaya dan perilaku mereka sendiri, sedangkan orientasi individu secara eksternal (*locus of control* eksternal) berkeyakinan bahwa peristiwa yang terjadi dalam kehidupan mereka ditentukan oleh nasib, kesempatan, dan kekuatan-kekuatan lain yang tidak dapat mereka kendalikan (Jones dan Kavanagh 1996).

Locus of control merupakan pengendalian diri seseorang untuk bertindak atau tidak bertindak (Rotter 1966; Trevino 1986). Seseorang yang mempunyai *locus of control* internal yang tinggi berkeyakinan bahwa perilaku dan tindakannya ditentukan oleh peristiwa-peristiwa dalam hidupnya. Seseorang yang mempunyai *locus of control* internal berkeyakinan bahwa mereka mengendalikan apa yang terjadi pada mereka. Sebaliknya, seseorang yang mempunyai *locus of control* eksternal berkeyakinan bahwa kesempatan, nasib, dan pihak lain menentukan apa yang terjadi dalam dirinya. Seseorang yang mempunyai *locus of control* eksternal berkeyakinan bahwa apa yang terjadi pada mereka dikendalikan kekuatan-kekuatan dari luar seperti nasib baik, keberuntungan, dan kesempatan (Trevino 1986).

Trevino (1986) berpendapat bahwa seseorang dengan *locus of control* eksternal mungkin kurang bertanggung jawab atas konsekuensi perilaku etis atau tidak etisnya dan lebih berhubungan dengan kekuatan dari luar. Sedangkan seseorang dengan *locus of control* internal lebih bertanggung jawab atas konsekuensi perilakunya dan pedoman perilaku baik dan buruknya ditentukan dari dalam diri mereka sendiri.

Jones dan Kavanagh (1996) juga berpendapat bahwa seseorang dengan *locus of control*

eksternal dirasakan kurang bertanggung jawab dengan hasil dari tindakannya dibandingkan seseorang dengan *locus of control* internal. Seseorang dengan *locus of control* internal yang tinggi lebih mengenali secara langsung hubungan antara perilaku dan hasil dari tindakannya.

Akibatnya, seseorang dengan *locus of control* internal lebih bertanggung jawab dengan hasil dari tindakan atau perilakunya terhadap diri mereka sendiri dan menentukan sendiri mengenai apa yang benar dan salah untuk pedoman perilaku. Oleh karena itu, seseorang dengan *locus of control* internal cenderung memilih untuk terlibat dalam perilaku etis dan tidak untuk terlibat dalam perilaku tidak etis. Sebaliknya, seseorang dengan *locus of control* eksternal lebih bertanggung jawab dengan pihak-pihak lain dan faktor-faktor situasional, oleh karena itu mereka cenderung terlibat dalam perilaku tidak etis (Trevino 1986; Jones dan Kavanagh 1996; Trevino dan Youngblood 1990).

Pengaruh Moderasi *Locus of Control* terhadap Hubungan Sikap ke Arah Perilaku, Norma-Norma Subyektif, Kendali Perilaku Persepsian, dan Intensi Manajer dalam Melakukan Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan

Penentu utama dari intensi perilaku menurut teori perilaku perencanaan (Ajzen 1991) adalah sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan kendali perilaku persepsian. Teori secara umum menyatakan bahwa semakin besar dukungan sikap ke arah perilaku dan norma-norma subyektif yang berhubungan dengan perilaku serta semakin besarnya kendali perilaku persepsian menyebabkan semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan (Ajzen 1991).

Namun demikian, Ajzen (1991) berpendapat bahwa teori perilaku perencanaan tidak menolak kemungkinan adanya variabel-variabel lain yang mempengaruhi intensi perilaku secara tidak langsung. Salah satu variabel tersebut adalah karakteristik-karakteristik personalitas. *Locus of control* merupakan salah satu karakteristik personalitas.

Locus of control merupakan karakteristik personalitas yang diduga mempengaruhi intensi secara tidak langsung (Ajzen 1991). Pendapat ini senada dengan pendapat Trevino (1986) yang menyatakan bahwa *locus of control* adalah variabel individual yang memoderasi hubungan pertimbangan moral dan perilaku etis.

Locus of control adalah persepsi seseorang tentang sumber nasibnya (Robbins 2006). *Locus of control* merupakan karakteristik personalitas yang diduga mempengaruhi intensi secara tidak langsung (Ajzen 1991).

Seseorang dengan *locus of control* internal merasakan hasil dari tindakannya diakibatkan secara langsung oleh upaya mereka sendiri, sehingga seseorang dengan *locus of control* internal yang tinggi lebih mengenali secara langsung hubungan antara perilaku dan hasil dari tindakannya. Akibatnya seseorang dengan *locus of control* internal lebih bertanggungjawab dengan hasil dari tindakan atau perilakunya terhadap diri mereka sendiri. Oleh karena itu, seseorang dengan *locus of control* internal cenderung memilih untuk terlibat dalam perilaku etis dan tidak untuk terlibat dalam perilaku tidak etis.

Berbeda dengan *locus of control* internal, seseorang dengan *locus of control* eksternal merasakan hasil dari tindakannya berasal dari kekuatan-kekuatan eksternal di luar kendali mereka, seperti pihak lain atau nasib (Jones dan Kavanagh 1996). Seseorang dengan *locus of control* eksternal dirasakan kurang bertanggungjawab dengan hasil dari tindakannya dibandingkan seseorang dengan *locus of control* internal (Trevino 1986). Seseorang dengan *locus of control* eksternal lebih bertanggungjawab dengan pihak-pihak lain dan faktor-faktor situasional, akibatnya mereka cenderung terlibat dalam perilaku tidak etis (Jones dan Kavanagh 1996; Trevino dan Youngblood 1990).

Locus of control eksternal yang dimiliki oleh seorang manajer diduga akan memperkuat hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma

subyektif, kendali perilaku persepsian, dan intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Sebaliknya, *locus of control* internal yang dimiliki oleh seorang manajer diduga akan memperlemah pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Hasil penelitian Barnejee et al. (1988) menunjukkan bahwa *locus of control* tidak signifikan memoderasi hubungan antara pertimbangan moral, sikap, keyakinan normatif personal dan intensi perilaku. Penelitian Sheeran et al. (2002) menemukan bukti empiris bahwa *locus of control* signifikan memoderasi kendali perilaku persepsian dengan intensi perilaku. Senada dengan penelitian Sheeran et al. (2002), hasil penelitian Ling dan Ding (2003) menunjukkan bahwa *locus of control* dan ketidakamanan kerja memoderasi kendali perilaku persepsian dengan intensi perilaku.

Berdasarkan argumen di atas dan beberapa hasil penelitian diduga *locus of control* memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hipotesis yang akan diuji adalah:

H₁: *Locus of control* eksternal memperkuat pengaruh sikap manajer terkait dengan kecurangan penyajian laporan keuangan terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

H₂: *Locus of control* eksternal memperkuat pengaruh norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

H₃: *Locus of control* eksternal memperkuat pengaruh kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

METODE PENELITIAN

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer diperoleh dari pendapat atau persepsi manajer akuntansi, manajer keuangan, kepala bagian akuntansi, dan kepala bagian keuangan yang bekerja di lingkungan industri manufaktur Indonesia yang terdaftar dalam Direktori Industri Pengolahan (*Manufacturing Industry Directory*) tahun 2008. Manajer keuangan adalah orang yang bertanggungjawab secara aktif dalam mengelola keuangan pada berbagai jenis usaha atau bisnis. Pada perusahaan kecil fungsi keuangan biasanya dilakukan oleh bagian akunting. Manajer akuntansi bertanggung jawab atas kegiatan akunting perusahaan seperti *corporate accounting*, pengelolaan pajak, akuntansi keuangan, dan akuntansi biaya.

Manajer akuntansi dan keuangan atau kepala bagian akuntansi dan keuangan merupakan bagian dari manajemen, yang berpartisipasi dalam proses perencanaan, pengawasan atau pengendalian, dan pengambilan keputusan. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA 110 (PSA No. 2 paragraf 3) menyatakan bahwa manajemen bertanggungjawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang sehat dan untuk membangun dan memelihara pengendalian intern yang akan, diantaranya mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi (termasuk peristiwa dan kondisi) yang konsisten dengan asersi manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan. Transaksi entitas dan aktiva, utang, dan ekuitas yang terkait berada dalam pengetahuan dan pengendalian manajemen. Oleh karena itu sebagai anggota dari manajemen maka manajer akuntansi dan keuangan atau kepala bagian akuntansi dan keuangan ikut serta bertanggungjawab dalam penyajian laporan keuangan yang wajar. Penyebaran dan pengumpulan kuesioner dilakukan selama enam bulan yang dibagi dalam dua tahap. Pada tahap pertama disebar sebanyak 1.200

kuesioner baik melalui pos maupun *e-mail* dan pada tahap kedua sebanyak 500 kuesioner disebar melalui pos dan *e-mail*.

Kuesioner kembali pada tahap pertama sebanyak 122 kuesioner dan tahap kedua kuesioner kembali sebanyak 64. Jumlah keseluruhan kuesioner yang diisi dan kembali sebanyak 186 eksemplar, dengan tingkat pengembalian sebesar 10,94%. Setelah dilakukan penyortiran data atas jawaban responden ditemukan kuesioner yang tidak valid dikarenakan responden tidak mengisi kuesioner secara lengkap. Pada tahap pertama sebanyak 30 kuesioner dan pada tahap ke dua ditemukan sebanyak delapan kuesioner yang tidak valid. Dengan demikian jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 148 eksemplar.

Hipotesis penelitian ini diuji dengan menggunakan *Structural Equation Modelling* (SEM) dengan program *Analysis of Moment Structure* (AMOS) 16. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Variabel independennya adalah sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian. *Locus of control* digunakan sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini.

Definisi operasional dan pengukuran dari masing-masing variabel akan dijelaskan berikut ini:

a. Intensi Perilaku (*Behavioral Intentions*)

Perilaku sangat sulit untuk diukur. Oleh karena itu untuk mengukur perilaku diproksikan dengan intensi perilaku. Hal ini sesuai dengan pengukuran yang dilakukan dalam penelitian Carpenter dan Reimers (2005), Uddin dan Gilet (2002), Uddin dan Gilet (2005), Ampofo (2004). Intensi perilaku adalah probabilitas subyektif individual yang terikat dalam perilaku (Ajzen dan Fishbein 1975). Intensi perilaku adalah intensi seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku.

Intensi perilaku dioperasionalkan dalam penelitian ini dengan mengukur intensi perilaku manajer untuk melakukan atau tidak melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan (penundaan pencatatan biaya

bahan baku). Pengukuran intensi perilaku dalam penelitian ini diadopsi dari instrumen penelitian yang telah digunakan oleh Carpenter dan Reimers (2005).

Intensi responden melakukan penundaan pencatatan biaya bahan baku, diukur dengan skala Likert 5 poin. Format respon menunjukkan mulai dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat setuju (5). Skor yang tinggi menunjukkan manajer sangat setuju untuk melakukan pelanggaran prinsip-prinsip akuntansi, dan sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan manajer tidak setuju melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan.

b. Sikap ke Arah Perilaku

Sikap ke arah perilaku adalah penilaian seseorang untuk mendukung atau tidak mendukung terhadap suatu perilaku yang dipertanyakan (Ajzen dan Fishbein 1975). Pengukuran sikap ke arah perilaku dalam penelitian ini diadopsi dari penelitian Carpenter dan Reimers (2005), Uddin dan Gillet (2002), Ampofo (2004). Pengukuran sikap ke arah perilaku menggunakan skala Likert 5 poin. Skor yang tinggi pada skala Likert mengindikasikan manajer mendukung kecurangan penyajian laporan keuangan atau melakukan penundaan pencatatan biaya bahan baku, sebaliknya respon yang rendah mengindikasikan manajer tidak mendukung kecurangan penyajian laporan keuangan.

c. Norma-norma Subyektif

Norma-norma subyektif adalah persepsi atau pandangan seseorang terhadap kepercayaan-kepercayaan orang lain yang akan mempengaruhi minat untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku yang sedang dipertimbangkan (Ajzen dan Fishbein 1975). Instrumen untuk pengukuran variabel norma-norma subyektif dalam penelitian ini diadopsi dari komponen pertanyaan yang telah digunakan dalam penelitian Carpenter dan Reimers (2005), Ampofo (2004), Uddin dan Gillet (2002). Instrumen yang digunakan mengukur norma-norma subyektif terdiri dari tiga *item* pertanyaan dengan skala Likert 5 poin. Format respon menunjukkan mulai dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat

setuju (5). Skor yang tinggi mengindikasikan manajer merasa mendapat dukungan dari pihak lain untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan atau melakukan penundaan pencatatan biaya, sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan manajer merasa tidak mendapat dukungan dari pihak lain untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

d. Kendali Perilaku Persepsian

Kendali perilaku persepsian adalah kendali perilaku yang dirasakan seseorang berkenaan dengan perasaan mudah atau sukar untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan. Variabel ini dioperasionalkan dengan mengukur ada atau tidak adanya sumber dan kesempatan, dan juga halangan atau rintangan seorang manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Instrumen untuk mengukur kendali perilaku persepsian dalam penelitian ini diadopsi dari komponen pertanyaan yang digunakan dalam penelitian Carpenter dan Reimers (2005). Instrumen yang digunakan untuk mengukur kendali perilaku persepsian terdiri dari tiga pertanyaan dengan skala Likert 5 poin. Format respon menunjukkan mulai dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat setuju (5). Skor yang tinggi dalam skala Likert mengindikasikan manajer dapat dengan mudah melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan karena adanya sumber dan kesempatan dan tidak adanya halangan atau rintangan seorang manajer untuk melakukannya. Sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan manajer tidak mudah melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan karena tidak adanya sumber dan kesempatan dan adanya halangan atau rintangan bagi seorang manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan.

e. Locus of Control

Locus of control adalah tingkatan dimana individu berkeyakinan bahwa hasil (peristiwa dalam kehidupannya) tergantung pada perilaku atau karakteristik pribadi mereka (Rotter 1966 dalam Bass et al. 1999). *Locus of control*

Tabel 1
Profil Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase	Rata-Rata Intensi
Gender:			
• Pria	85	57,4	7,2
• Wanita	63	42,6	6,75
Umur			
• < 30 tahun	33	22,3	5,91
• 31-40 tahun	91	61,5	7,16
• 41-50 tahun	18	12,2	6,00
• > 50 tahun	6	4,0	6,67
Pendidikan:			
• S2	24	16,2	7,12
• S1	117	79,0	7,01
• D III	5	3,4	6,00
• SLTA	2	1,4	6,80
Bidang Pendidikan			
• Akuntansi	125	84,5	7,07
• Non-Akuntansi	23	15,5	6,65
Status Usaha			
• PMDN	112	75,7	7,23
• PMA	36	24,3	6,31
Lama Menjabat			
• < 5 tahun	109	73,6	6,83
• 6-10 tahun	34	23,0	7,00
• 11-15 tahun	5	3,4	10,80

diukur dengan menggunakan skala *locus of control* internal-eksternal yang dikembangkan oleh Spector (1988). Hal ini dikarenakan pengukuran *locus of control* Spector (1988) lebih tepat digunakan dalam lingkungan kerja.

Kuesioner ini diukur menggunakan skala Likert 5 poin. Format respon menunjukkan mulai dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat setuju (5). Responden diminta untuk mengidentifikasi hubungan antara hasil yang diperoleh (*outcome*) atau peristiwa dalam kehidupannya dan faktor-faktor yang menjadi penyebabnya.

Pengukuran *locus of control* menekankan pada *locus of control* eksternal. Skor yang lebih tinggi pada skala pengukuran mengindikasikan *locus of control* eksternal dan skor yang lebih rendah mengindikasikan *locus of control* internal.

Delapan pertanyaan *locus of control* internal disusun dengan skor terbalik yaitu pertanyaan nomor 1, 2, 3, 4, 7, 12, 15, dan 16. Pada butir pertanyaan dengan skor yang terbalik, skor yang tinggi pada skala pengukuran mengindikasikan *locus of control* internal, sedangkan skor yang rendah mengindikasikan *locus of control* eksternal. Oleh karena itu, untuk pertanyaan nomor 1, 2, 3, 4, 7, 12, 15, dan 16 skor harus dibalik.

HASIL DAN ANALISIS PENGUJIAN

Proses analisis data yang dilakukan meliputi: proses pemilihan data, karakteristik responden dan statistik deskriptif, pengujian asumsi-asumsi model persamaan struktural, uji kelayakan model persamaan struktural, dan pengujian hipotesis. Metode utama untuk analisis data dalam penelitian ini menggunakan

Tabel 2
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis		Sesungguhnya		
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	SD
Intensi	3 – 15	9	3 – 12	7,01	2.535
Sikap	3 – 15	9	3 – 13	6,72	2.690
Norma Subyektif	3 – 15	9	3 – 14	7,67	2.645
KPP	3 – 15	9	3 – 12	8,55	3.126
LOC	6 – 30	18	6 – 29	17,60	5,295
Iklim Etis	6 – 30	18	6 – 30	19.03	5,655

Tabel 3
Hasil Uji Hipotesis Model Pengaruh Sikap ke Arah Perilaku, Norma-Norma Subyektif, Kendali Perilaku Persepsian terhadap Intensi Manajer dalam Melakukan Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan dengan Variabel Moderasi *Locus of Control*

	Keterangan	Std. Est	S.E.	C.R.	P	Ket.
Intensi	<--- Sikap	0.186	0.088	1.987	0.047	
Intensi	<--- Norma_Subyektif	0.178	0.098	1.753	0.080	
Intensi	<--- Kendali_Perilaku_Persepsian	-0.007	0.076	-0.072	0.942	
Intensi	<--- LOC	0.430	0.094	4.272	0.000	
Intensi	<--- S*LOC	0.284	0.084	2.734	0.006	Diterima
Intensi	<--- NS*LOC	0.235	0.089	2.128	0.033	Diterima
Intensi	<--- KPP*LOC	0.121	0.100	0.970	0.332	Ditolak

model persamaan struktural (*Structural Equation Modeling*).

Profil responden penelitian ini disajikan pada Tabel 1. Responden pria yang berpartisipasi sebanyak 57,4%, sedangkan wanita sebanyak 42,6%. Responden dengan umur 31-40 tahun lebih banyak berpartisipasi dalam penelitian ini yakni sebanyak 61,5%. Sebagian besar responden berlatar belakang pendidikan Strata 1 (S1) yaitu sebanyak 79% dan sebagian besar responden memiliki latar belakang pendidikan bidang akuntansi 84,5%. Responden dengan masa jabatan kurang dari lima tahun lebih banyak berpartisipasi dalam penelitian ini yaitu sebanyak 73,6%. Perusahaan dengan status usaha PMDN lebih banyak berpartisipasi dalam penelitian ini sebanyak 75,7%.

Tabel 2 menunjukkan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian, hasil jawaban responden penelitian dan interpretasi atas jawaban umum yang diberikan oleh responden. Tabel tersebut menyajikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian disajikan dalam

tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata dari kisaran teoritis dan sesungguhnya, serta standar deviasi. Pada tabel tersebut disajikan kisaran teoritis yang merupakan kisaran atas bobot jawaban yang secara teoritis didesain dalam kuesioner dan kisaran sesungguhnya yaitu nilai terendah sampai nilai tertinggi atas jawaban responden yang sesungguhnya.

Tabel 3 menunjukkan hasil pengujian pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan yang dimoderasi dengan *locus of control*.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hipotesis 1 diterima. Bukti empiris menunjukkan bahwa variabel interaksi antara sikap ke arah perilaku dan *locus of control* eksternal secara signifikan memoderasi intensi manajer dalam melakukan penyajian laporan keuangan dengan nilai probabilitas sebesar 0,006 jauh di bawah taraf signifikansi 0,05. Hasil uji hipotesis ini mendukung hipotesis

1 yang menyatakan bahwa *locus of control* eksternal memperkuat pengaruh sikap manajer terkait dengan kecurangan penyajian laporan keuangan terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Temuan empiris ini membuktikan bahwa penambahan variabel karakteristik *locus of control* sebagai variabel yang memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku dan intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan dapat mempengaruhi cara seseorang untuk bertindak menentukan apa yang baik dan apa yang salah.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa manajer dengan *locus of control* internal cenderung tidak memilih untuk tidak melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Seorang manajer dengan *locus of control* internal menyadari bahwa tindakan untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan merupakan tindakan yang ilegal dan tidak etis. Manajer dengan *locus of control* internal menyadari bahwa segala resiko dari tindakan yang dilakukannya adalah merupakan tanggung jawab dirinya sendiri. Sebaliknya, manajer dengan *locus of control* eksternal cenderung akan melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hal ini dilakukan karena kecilnya pertimbangan resiko yang akan diterima jika tindakan tersebut benar-benar dilakukan, karena bagi manajer menggantungkan pada nasib baik lebih penting daripada melakukan pekerjaan dengan prosedur yang benar.

Temuan empiris ini mendukung pendapat Ajzen (1991) yang menyatakan bahwa *locus of control* merupakan variabel eksternal yang dapat mempengaruhi secara tidak langsung hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan kendali perilaku persepsian. Hasil penelitian ini juga mendukung model pengambilan keputusan interaksionis Trevino (1986), dimana dalam model tersebut menunjukkan bahwa *locus of control* memoderasi proses pengambilan keputusan. Hasil penelitian ini mendukung pendapat Trevino (1986), Trevino dan Youngblood (1990), Jones

dan Kavanagh (1996) yang menyatakan bahwa seseorang yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung terlibat dalam perilaku tidak etis, dan sebaliknya seseorang dengan *locus of control* internal cenderung untuk memilih tidak terlibat dalam perilaku etis. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa hipotesis 2 diterima. Hal ini ditunjukkan dari nilai variabel interaksi *locus of control* eksternal dan norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan menunjukkan nilai probabilitas sebesar 0,033 jauh di bawah tingkat signifikansi 0,05. Hasil uji hipotesis mendukung hipotesis 2 yang menyatakan bahwa *locus of control* eksternal memperkuat pengaruh norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Bukti empiris menunjukkan bahwa *locus of control* dapat memposisikan diri sebagai penguat keyakinan normatif atau norma subyek yang dimiliki responden terhadap intensi perilaku manajer. Serupa dengan hasil pengujian pengaruh *locus of control* terhadap hubungan sikap dan intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa tipe *locus of control* eksternal cenderung akan mendorong seseorang untuk terlibat dalam perilaku tidak etis, sedangkan tipe *locus of control* internal cenderung memilih untuk terlibat dalam perilaku etis (Jones dan Kavanagh 1996; Trevino dan Youngblood 1990; Trevino 1986).

Uji hipotesis menunjukkan bahwa hipotesis 3 ditolak. Hal ini dapat ditunjukkan dari nilai probabilitas sebesar 0,338 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan hasil pengujian hipotesis tidak mendukung hipotesis 3 yang menyatakan bahwa *locus of control* eksternal memperkuat pengaruh kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa keberadaan *locus of control* yang

dimiliki responden nampaknya belum dapat mempengaruhi hubungan kendali perilaku persepsian dan intensi manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Keberadaan *locus of control* yang merupakan sisi keyakinan dalam diri pribadi seseorang belum dapat mempengaruhi mudah atau sulitnya seorang manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan menjadi tindakan nyata.

Mudah atau tidaknya seorang manajer melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan nampaknya lebih dipengaruhi kendali dari pihak luar. Hal ini didukung oleh pengakuan responden yang menyatakan bahwa responden tidak memiliki kendali penuh untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan dan responden tidak memiliki kemudahan untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Keberadaan dewan komisaris, komite audit, auditor intern, auditor ekstern, dan pengendalian internal perusahaan yang baik nampaknya merupakan kontrol internal dalam perusahaan yang lebih menjadi faktor dominan dalam mempengaruhi mudah atau sulitnya seorang manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan menjadi tindakan nyata.

SIMPULAN

Temuan empiris menunjukkan *locus of control* signifikan dalam memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Namun demikian, hasil penelitian menunjukkan *locus of control* eksternal tidak signifikan memoderasi pengaruh kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penambahan variabel karakteristik kepribadian *locus of control* sebagai variabel yang memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan intensi manajer dalam melakukan

kecurangan penyajian laporan keuangan dapat mempengaruhi cara seseorang untuk bertindak menentukan apa yang baik dan apa yang salah.

Temuan penelitian membawa implikasi kepada perusahaan. Implikasi-implikasi tersebut adalah (a) perusahaan perlu untuk mengurangi atau menghilangkan insentif yang dapat mengarahkan manajer untuk melakukan tindakan yang tidak jujur, melawan hukum, atau tidak etis. Misalnya, menghilangkan atau mengurangi insentif moneter yang cukup besar yang memicu manajemen untuk melakukan manajemen laba untuk meraih intensif yang besar, (b) perlu adanya pengawasan dewan komisaris, komite audit, dan auditor intern terhadap perilaku manajer dalam upaya mencegah manajer untuk berniat, mencoba, dan berupaya melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Beberapa keterbatasan harus dipertimbangkan ketika mengevaluasi hasil penelitian ini antara lain adalah:

- (1) Sebagian besar responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini menduduki jabatan manajer akuntansi keuangan dan akuntansi kurang dari lima tahun, seseorang dengan masa kerja kurang dari lima tahun cenderung masih idealis dan berpikir ke arah yang baik (belum berpikir untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan). Hal ini didukung dari hasil pengujian tambahan dengan menggunakan uji beda yang menunjukkan bahwa responden dengan masa jabatan kurang dari lima tahun memiliki intensi untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan yang lebih rendah (6,83) dibandingkan responden dengan masa jabatan enam hingga sepuluh tahun (7,00) dan responden dengan masa jabatan 11-15 tahun (10,80).
- (2) Keterbatasan penelitian ini juga terkait dengan variabel kendali perilaku persepsian. Pengukuran kendali perilaku persepsian yang global sehingga sangat abstrak untuk menangkap secara akurat

kompleksitas dari sumber-sumber atau rintangan-rintangan yang dimiliki manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Perlu kiranya pengujian lebih lanjut terkait dengan pengaruh kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan dua konstruk pengukuran yang berbeda, yakni *perceived control* dan *perceived difficulty*. *Perceived control* merupakan persepsi individu-individu terhadap faktor-faktor eksternal yang mungkin atau dapat menghalangi kinerja perilaku, sedangkan *perceived difficulty* merupakan keyakinan individu tentang seberapa mudah atau sulit untuk melakukan perilaku tersebut (Broadhead-Fearn dan White 2006).

DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I., and M. Fishbein. 1975. *Belief, Attitude, Intention and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. United States of America: Addison-Wesley Publishing Company, Inc.
- Ajzen, I. 1991. The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Process*, 50, 179-211.
- Ajzen, I. 2001. Nature and Operation of Attitude. *Annual Reviews*, 52, 7-58.
- Ampofo, Akwasi A. 2004. *An Empirical Investigation Into the Relationship of Organizational Ethical Culture to Ethical Decision Making by Accounting/Finance*. Ph.D dissertation, Nova Southeastern University.
- Barnejee, Debasish. 1998. Modeling IT Ethics: A Study in Situational Ethics. *MIS Quarterly*, 22 (1), 31.
- Bass, Kenneth, Tim Barnett, and Gene Brown. 1999. Individual Difference Variables, Ethical Judgment, and Ethical Behavioral Intentions. *Business Ethics Quarterly*, 9 (2), 183-205.
- Carpenter, Tina D., and Jane L. Reimers. 2005. Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying the Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 60, 115-129.
- Geriesh, L. 2003. Organizational Culture and Fraudulent Financial Reporting. *The CPA Journal*, 73 (3), 315.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jogiyanto. 2007. *Sistem Informasi Keperilakuan Edisi 1*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Jones, G. E. and M. J. Kavanagh. 1996. An Experimental Examination of The Effects of Individual and Situational Factors on Unethical Behavioral Intentions in The Workplace. *Journal of Business Ethics*, 15 (5), 511-523.
- Kreitner and Kinicki. 2005. *Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)* Jilid 1 Edisi Kelima. Jakarta: Salemba Empat.
- Lin, Chieh-Peng., and Cherg G. Ding. 2003. Modeling Information Ethics: The Joint Moderating Role of Locus of Control and Job Insecurity. *Journal of Business Ethics*, 48 (4), 335.
- Pavlou, Paul A., and Mendel Fygenson. 2006. Understanding and Predicting Electronic Commerce Adoption: An Extension of The Theory of Planned Behavior. *MIS Quarterly*, 30 (1), 115-143.
- Rezaee, Zabihollah. 2002. *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*. New York: John Wiley and Sons. Inc.
- Robbins, Stephen P. 2006. *Perilaku Organisasi Edisi Kesepuluh*. Jakarta: PT. Indeks Kelompok Gramedia.
- Rotter, J. B. 1966. Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement. *Psychological Monographs: General and Applied*, 80, 1-28.
- Sheeran, P. et al. 2002. Evidence that The Type of Person Effects the Strength of Perceived Behavioral Control – Intention Relationship. *The British Journal of Social Psychology*, 41, 253.

- Spector, Paul. E. 1982. Behavior in Organizations as a Function of Employee's Locus of Control. *Psychological Bulletin*, 91 (3), 482-497.
- Spector, Paul. E. 1988. Development of Work Locus of Control Scale. *Journal of Occupational Psychology*, 61, 335-340.
- Trevino, L. K. 1986. Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*, 11, 601-617.
- Trevino, L. K. and S. A. Youngblood. 1990. Bad Apples in Bad Barrels: A Causal Analysis Of Ethical Decision Making Behavior. *Journal of Applied Psychology*, 75, 378-385.
- Trevino, L. K., Kenneth D. Butterfiel, and Donald L. Mc Cabe. 1998. The Ethical Context in Organizations: Influences on Employee Attitudes and Behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8 (3), 447-476.
- Uddin, Nancy. and Peter. R. Gillet. 2002. The Effect of Moral Reasoning and Self-Monitoring on CFO Intentions to Report Fraudulently on Financial Statements. *Journal of Business Ethics*, 40 (1), 15.
- Uddin, Nancy. and Peter. R. Gillet. 2005. CFO Intentions of Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (1), 55-75.
- Wilopo. 2007. *Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Akuntansi: Studi Pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia*. Paper dipresentasikan pada Simposium Nasional Akuntansi X, Denpasar.

LAMPIRAN 1 KUESIONER

Berdasarkan gambaran ilustrasi di atas Bapak/Ibu/Sdr/i dimohon untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan berikut ini. *Jawaban atas pertanyaan berikut ini digunakan untuk mengetahui intensi/niat Bapak/Ibu/Sdr/i untuk melakukan pelanggaran terhadap prinsip-prinsip akuntansi.*

No.	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1.	Saya <i>berniat</i> untuk menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan.					
2.	Saya akan <i>mencoba</i> menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan.					
3.	Saya akan <i>berupaya</i> untuk menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan.					

Berdasarkan gambaran ilustrasi di atas Bapak/Ibu/Sdr/i dimohon untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan berikut ini. *Jawaban atas pertanyaan berikut ini digunakan untuk mengetahui sikap Bapak/Ibu/Sdr/i terhadap pelanggaran terhadap prinsip-prinsip akuntansi.*

No.	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1.	Saya yakin bahwa menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan adalah baik.					
2.	Saya yakin bahwa menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan merupakan tindakan bijaksana.					
3.	Saya yakin bahwa menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan adalah menguntungkan.					

Berdasarkan gambaran ilustrasi di atas Bapak/Ibu/Sdr/i dimohon untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan berikut ini. *Jawaban atas pertanyaan berikut ini digunakan untuk mengetahui norma-norma subyektif. Norma-norma subyektif merupakan persepsi Bapak/Ibu/Sdr/i terhadap pandangan orang lain mengenai penundaan pencatatan pembelian bahan baku.*

No.	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1.	Menurut pendapat saya, rekan sejawat saya setuju jika saya menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan.					
2.	Menurut pendapat saya, pimpinan saya setuju jika saya menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan.					
3.	Menurut pendapat saya, bawahan saya setuju jika saya menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan.					

Berdasarkan gambaran ilustrasi di atas Bapak/Ibu/Sdr/i dimohon untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan berikut ini. Jawaban atas pertanyaan berikut ini digunakan untuk mengetahui kendali perilaku persepsian. Kendali perilaku persepsian merupakan perasaan mudah atau sulit Bapak/Ibu/Sdr/i melakukan penundaan pencatatan pembelian bahan baku di tempat Bapak/Ibu/Sdr/i bekerja.

No.	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1.	Saya merasa bahwa saya mempunyai kendali penuh untuk menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan.					
2.	Bagi saya, menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan adalah mudah.					
3.	Jika saya ingin menunda pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan, saya dapat dengan mudah melakukannya.					

Jawaban atas pertanyaan berikut ini digunakan untuk mengetahui pusat kendali. Pusat kendali merupakan keyakinan Bapak/Ibu/Sdr/i berhubungan dengan peristiwa-peristiwa dalam kehidupan (pusat kendali) Bapak/Ibu/Sdr/i.

No.	Pertanyaan	STS	TS	TP	S	SS
1.	Menurut saya, pekerjaan adalah apa yang saya kerjakan (lakukan) untuk menghasilkan sesuatu.					
2.	Menurut saya, dalam pekerjaan orang dapat mencapai (menghasilkan) apa saja yang mereka tetapkan untuk dihasilkan.					
3.	Saya dapat menyelesaikan pekerjaan dengan lebih baik jika direncanakan.					
4.	Menurut saya, jika karyawan tidak senang dengan keputusan yang dibuat oleh atasan, karyawan harus tetap melakukan sesuatu, seperti memberi masukan, usulan atau memberitahu kepada atasannya.					
5.	Memperoleh pekerjaan yang saya inginkan merupakan masalah keberuntungan (nasib baik).					
6.	Menurut saya, dapat menghasilkan uang adalah keberuntungan (nasib baik).					
7.	Saya berpendapat bahwa banyak orang mampu mengerjakan pekerjaannya dengan baik bila mereka berusaha dengan sungguh-sungguh.					
8.	Saya harus mempunyai anggota keluarga atau teman yang menduduki (posisi) tinggi agar dapat memperoleh pekerjaan yang benar-benar bagus.					
9.	Menurut saya, promosi biasanya merupakan keberuntungan (nasib baik).					

10.	Menurut saya, orang yang kenal dan dekat dengan saya lebih penting daripada keahlian dan kemampuan yang saya miliki ketika saya memperoleh pekerjaan yang bagus.					
11.	Menurut saya, promosi diberikan kepada karyawan yang melaksanakan pekerjaan dengan baik.					
12.	Untuk dapat menghasilkan banyak uang saya harus tahu dan kenal dengan orang yang tepat.					
13.	Saya memerlukan keberuntungan untuk menjadi karyawan yang berprestasi.					
14.	Menurut saya, karyawan yang melaksanakan pekerjaan dengan baik biasanya akan mendapatkan imbalan yang sesuai.					
15.	Menurut saya, karyawan mempunyai pengaruh lebih banyak terhadap atasannya daripada yang karyawan bayangkan (pikirkan).					
16.	Menurut saya, yang membedakan antara orang yang menghasilkan banyak uang dan orang yang menghasilkan sedikit uang adalah keberuntungan (nasib baik).					