



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.snal4aceh.com

---

**DETERMINAN PERILAKU MANAJER DALAM MELAKUKAN KECURANGAN**

**PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN**

**Novita WeningTyas Respati, SE., M.Si**  
**Universitas Lambung mangkurat Banjarmasin**

**ABSTRACT**

*This research adopts the theory of planned behavior to examine factors affecting the manager's intention to commit fraudulent financial reporting. The purpose of this research are 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 ethical climate.*

*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. The remaining questioners are excluded because of defects (38). The research uses a Structural Equation Model to analyse the hypotheses of the study.*

*Empirical evidence finds that ethical climate moderates the effect of attitude toward behavior and subjective norms on the manager's intentions to commit fraudulent financial reporting. However, ethical climate insignificantly moderates the effect of perceived behavioral control on the manager's intentions to commit fraudulent financial reporting.*

*Keywords : fraudulent financial reporting, theory of planned behavior, attitude toward behavior, subjective norms, perceived behavior control, ethical climate.*

**PENDAHULUAN**

Manajemen merupakan pihak yang paling bertanggung jawab untuk menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan standar pelaporan keuangan. Namun demikian, masih sering terjadi



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

kecurangan dalam penyajian laporan keuangan yang dilakukan oleh pihak manajemen.

Kecurangan dalam penyajian laporan keuangan pada dasarnya tidak terlepas dari keterlibatan dan inisiatif dari tim top manajemen (Rezaee, 2000:76). Sangat mustahil kecurangan penyajian laporan keuangan terjadi tanpa sepengetahuan manajemen, atau paling tidak diketahui oleh top manajemen.

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; Geires, 2003; Uddin dan Gillet, 2005). Salah saji material berupa penghilangan atau menyajikan fakta-fakta atau data akuntansi yang akan menyesatkan bagi pembacanya, sehingga jika informasi dalam laporan keuangan yang mengandung kecurangan tersebut digunakan sebagai pertimbangan maka akan menyebabkan pihak-pihak pemakai laporan keuangan salah dalam mengambil keputusan.

Laporan keuangan yang mengandung unsur kecurangan merugikan kreditur dan investor. Dampaknya kreditur dan investor akan kehilangan sejumlah saham yang diinvestasikan, penurunan harga saham di pasar modal dan bahkan mengakibatkan kebangkrutan. Kecurangan penyajian laporan keuangan yang



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

dilakukan oleh manajer juga akan memberikan dampak yang kurang baik terhadap kepercayaan investor, partisipan pasar modal lainnya, dan publik mengenai kualitas dan kejujuran pelaporan keuangan (Rezaee, 2002:9).

Masih jarang penelitian mengenai kecurangan dalam penyajian laporan keuangan yang menyoroti perilaku manajemen. Beberapa penelitian sebelumnya mengenai kecurangan penyajian laporan keuangan lebih banyak menyoroti perilaku auditor dan data-data keuangan, hal ini diperkuat dengan review literatur yang dilakukan oleh Nieschwietz *et al.* (2000).

Fenomena ini sangat menarik untuk diteliti. Penelitian ini akan menguji faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi perilaku manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Berdasarkan teori tindakan beralasan (*theory of reasoned action*) dan perluasannya teori perilaku terencana (*theory of planned behavior*), perilaku seseorang ditentukan oleh intensi (Ajzen, 1991).

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 merupakan probabilitas subyektif seseorang jika mereka akan melakukan beberapa perilaku (Fishbein dan Ajzen, 1975:288). Intensi perilaku merupakan penentuan



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

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, 1988:132).

Beberapa peneliti menggunakan teori tindakan beralasan (Fishbein dan 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



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

keuangan. Penelitian ini akan menguji pengaruh sikap ke arah perilaku terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan di Indonesia.

Faktor lain yang berpengaruh terhadap intensi perilaku manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan adalah norma-norma subyektif. Hal ini didukung dengan hasil penelitian Uddin dan Gillet (2005), Carpenter dan Reimers (2005). Namun demikian, hasil penelitian Uddin dan Gillet (2005) tidak konsisten dengan hasil penelitian Carpenter dan Reimers (2005). Hasil 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 menemukan bukti empiris norma-norma subyektif berpengaruh positif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian Uddin dan Gillet (2005) serta hasil penelitian Carpenter dan Reimers (2005) ini menunjukkan ketidakkonsistenan sehingga memerlukan pengujian lebih lanjut.

Hasil 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 belum mendukung teori yang ada yang menyatakan bahwa



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

semakin besar kendali perilaku semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan suatu perilaku. Oleh karena itu hasil penelitian ini memerlukan pengujian lebih lanjut.

Hasil penelitian terdahulu merupakan dasar pemikiran dari penelitian ini. Penelitian ini mengembangkan penelitian yang dilakukan oleh Carpenter dan Reimers (2005). Penelitian ini bertujuan untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan di Indonesia dengan menggunakan teori perilaku perencanaan sebagai kerangka teoritisnya.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Carpenter dan Reimers (2005) adalah dalam penelitian ini akan menambahkan variabel iklim etis sebagai variabel moderasi dalam model teori perilaku perencanaan. Iklim etis diduga memoderasi hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Penambahan variabel ini terkait dengan agenda penelitian yang disarankan oleh Carpenter dan Reimers (2005). Carpenter dan Reimers (2005) menyarankan untuk memasukkan variabel budaya organisasi dari masing-masing manajer untuk melihat apakah tipe kebijakan perusahaan yang berbeda akan mempengaruhi intensi manajer untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

Agenda penelitian yang disarankan oleh Carpenter dan Reimers (2005) pada dasarnya lebih terkait dengan iklim etis perusahaan. Hal ini dikarenakan iklim etis merupakan dimensi etis dari budaya organisasi, yang menunjukkan norma-norma organisasi mengenai kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur dengan konsekuensi etis (Victor dan Cullen, 1988:103). Iklim etis organisasi merupakan bagian dari budaya organisasi (Victor dan Cullen, 1988:103).

Penambahan variabel iklim etis dalam model teori perilaku rencana juga didukung 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.

Variabel-variabel ini disebut dengan variabel eksternal yang akan mempengaruhi perilaku secara tidak langsung (Jogiyanto, 2007:46). Adapun variabel-variabel eksternal ini adalah: variabel demografi, karakterisik-karakteristik personalitas, kepercayaan-kepercayaan mengenai obyek-obyek, sikap-sikap terhadap obyek, karakteristik-karakteristik tugas, dan variabel-variabel situasional (Jogiyanto, 2007:46). Iklim etis merupakan faktor situasional.

Iklim etis merupakan persepsi-persepsi yang menunjukkan tipe kebijakan dan prosedur organisasi yang memiliki nilai-



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

nilai etis (Victor dan Cullen, 1988:101). Tipe iklim yang berbeda berhubungan dengan perilaku yang berbeda (Wimbush dan Shepard, 1994:640). Oleh karena itu, diduga iklim etis memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan untuk memenuhi target laba.

Senada dengan pendapat Ajzen (1991), penambahan iklim etis juga didukung pendapat Trevino (1986). Model pengambilan keputusan interaksionis Trevino (1986) menunjukkan bahwa karakteristik kepribadian dan faktor situasional digunakan sebagai variabel yang memoderasi pengaruh faktor personal terhadap intensi perilaku.

Berdasarkan latar belakang dan perumusan masalah di atas, maka pernyataan masalah yang akan diuji dalam penelitian ini dapat dirumuskan dalam pertanyaan sebagai berikut:

“Apakah iklim etis memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan untuk memenuhi target laba?”

**KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

Berikut ini akan dibahas mengenai konsep teori perilaku perencanaan, iklim etis dan pengembangan hipotesis.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

**Teori Perilaku Rencanaan**

Teori perilaku rencanaan diperkenalkan oleh Icek Ajzen melalui artikelnya "*From Intention to Actions: a Theory of Planned Behavior.*" Teori perilaku rencanaan telah menjadi salah satu teori yang paling berpengaruh dalam menjelaskan dan memprediksi perilaku, selain itu teori perilaku rencanaan juga telah banyak digunakan untuk memprediksi cakupan luas perilaku-perilaku (Pavlou dan Fygenson, 2006). Teori perilaku rencanaan berasumsi bahwa individu-individu adalah rasional, mereka menggunakan informasi yang tersedia dan mempertimbangkan implikasi dari tindakan mereka.

Teori perilaku rencanaan adalah perluasan dari teori tindakan beralasan (Ajzen dan Fishbein, 1975). Sama seperti teori tindakan beralasan, faktor utama teori perilaku rencanaan adalah intensi seseorang untuk melakukan perilaku tertentu (Ajzen, 1988:132). Teori perilaku rencanaan mendalilkan secara konseptual tiga faktor independen dari intensi (Ajzen, 1991).

Dua faktor penentu dasar dari intensi dalam teori perilaku rencanaan 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



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

dibentuknya. Norma-norma subyektif adalah keyakinan normatif seseorang dan motivasi untuk patuh dengan pihak-pihak tertentu (Ajzen, 1991).

Faktor ketiga anteseden intensi dalam teori perilaku perencanaan adalah kendali perilaku persepsian (Ajzen, 1988:132). Kendali perilaku persepsian berkenaan dengan perasaan mudah atau sulit melakukan perilaku dan kendali perilaku yang dirasakan diasumsikan mencerminkan pengalaman masa lalu dan jugaantisipasi halangan dan rintangan (Ajzen, 1988:132).

Teori secara umum menyatakan semakin besar dukungan sikap dan norma subyektif berhubungan dengan perilaku, semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan. Semakin besar kendali perilaku persepsian, semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan (Ajzen, 1991:188).

### **Iklm Etis**

Victor dan Cullen (1988:101) mendefinisikan iklim etis sebagai kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur organisasi yang khusus yang berisi nilai-nilai etis. Denison (1996:624) mendefinisikan iklim etis sebagai akar dalam sistem nilai organisasi. Trevino, Butterfield, McCabe (1998) menyatakan bahwa iklim etis adalah konstruk normatif yang mengukur



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

persepsi anggota organisasi, di mana sistem normatif organisasi tersebut konsisten dengan teori etis berdasarkan norma-norma. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa iklim etis adalah tipe dari iklim kerja yang mencerminkan prosedur-prosedur organisasi, kebijakan-kebijakan, dan praktek-praktek dengan konsekuensi moral.

Victor dan Cullen (1988) secara konseptual menyilangkan klasifikasi tiga kelas dari teori etika (*egoisme, utilitarian, dan deontologi*) dengan tiga kelompok acuan atau dimensi locus analisis (*individual, local, cosmopolitan*) membentuk sembilan dimensi teoritis dari iklim etis. Namun demikian, setelah diuji secara empiris hasilnya hanya lima dimensi yang didukung secara empiris. Kelima dimensi tersebut adalah kepedulian (*caring*), aturan-aturan (*rules*), hukum dan kode etik (*law and code*), independen (*independence*), dan *instrumental* (Victor dan Cullen, 1988).

Wimbush dan Shepard (1994:640) menyatakan bahwa tipe iklim yang berbeda mungkin berhubungan dengan perilaku yang berbeda. Suatu pemahaman dasar teoritis iklim etis menyediakan pondasi hubungan antara iklim etis dan perilaku etis. Satu hal yang harus dipertimbangkan untuk membentuk hubungan antara iklim etis dan perilaku adalah bagaimana secara empiris mengidentifikasi dimensi iklim etis yang berbeda satu sama lain. Perbedaan yang ada dikarenakan masing-masing teori



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

etika mendasari dimensi yang menyediakan dasar untuk pengambilan keputusan tentang perilaku etis (Wimbush dan Shepard, 1994:640).

Kerangka kerja Wimbush dan Shepard (1994) memberikan gambaran contoh kasus yang menghubungkan antara tipe iklim etis dengan perilaku. Dimensi kepedulian (*caring*), aturan-aturan (*rules*), hukum dan kode etik (*law and code*), independen (*independence*) sangat dominan mengembangkan perilaku etis. Hal ini dikarenakan kebijakan-kebijakan organisasi dan perilaku-perilaku yang diterima oleh umum akan mempertimbangkan pihak-pihak lain ketika membuat keputusan etis (Wimbush dan Shepard, 1994:640).

Berkebalikan dengan lima dimensi iklim etis di atas, iklim instrumental akan mengembangkan perilaku tidak etis (Wimbush dan Shepard, 1994:640). Wimbush dan Shepard (1994:641) berpendapat bahwa perilaku-perilaku seperti mencuri, menipu, berbohong dan lain-lain, mungkin lebih sering terjadi dalam dimensi iklim etis instrumental. Perilaku ini (mencuri, menipu, berbohong) tidak menghargai keputusan etis terhadap pihak lain.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.snal4aceh.com

---

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

Beberapa literatur pengembangan moral individual dan pendekatan untuk memahami perilaku pengambilan etis saat ini mengakui bahwa karakteristik individu tidak cukup untuk menjelaskan moral dan perilaku etis (Victor dan Cullen, 1988). Perilaku etis atau tidak etis dalam situasi praktis tidak hanya merupakan produk dari karakteristik individual saja, tetapi merupakan hasil interaksi antara individual dan situasional (Trevino, 1986). Variabel individual dan variabel situasional mempengaruhi hubungan antara kognitif dan tindakan pengambilan keputusan dalam suatu organisasi (Trevino, 1986).

Ajzen (1991) menyatakan bahwa dalam teori perilaku perencanaan, penentu utama dari intensi perilaku adalah sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan kendali perilaku persepsian. Namun demikian, dalam teori perilaku perencanaan Ajzen (1991) tidak menolak kemungkinan variabel-variabel lain juga mempengaruhi perilaku. Variabel-variabel tersebut merupakan variabel eksternal yang akan mempengaruhi perilaku secara tidak langsung. Variabel-variabel eksternal tersebut adalah: variabel demografi, karakteristik-karakteristik personalitas, kepercayaan-kepercayaan mengenai obyek-obyek,



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

sikap-sikap terhadap obyek, karakteristik-karakteristik tugas dan variabel-variabel situasional (Jogiyanto, 2007:46).

Model pengambilan keputusan interaksionis Trevino (1986) menunjukkan bahwa variabel individual (karakteristik kepribadian) seseorang dan variabel situasional memoderasi hubungan antara pertimbangan moral dan intensi perilaku. Iklim etis merupakan salah satu variabel situasional. Martin dan Cullen (2006:177) juga berpendapat bahwa iklim etis mempengaruhi pengambilan keputusan dan perilaku selanjutnya dalam merespon dilema etis.

Iklim etis merupakan persepsi-persepsi yang menunjukkan tipe kebijakan dan prosedur organisasi yang memiliki nilai-nilai etis (Victor dan Cullen, 1988:101). Tipe iklim yang berbeda berhubungan dengan perilaku yang berbeda (Wimbush dan Shepard, 1994:640). Iklim perusahaan yang etis diduga akan menurunkan intensi manajer dalam melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan. Iklim perusahaan yang tidak etis diduga akan meningkatkan intensi manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan.

Semakin etis iklim suatu perusahaan, diduga semakin memperlemah hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian dan intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Sebaliknya, semakin tidak etis iklim suatu perusahaan, diduga



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

akan semakin memperkuat pengaruh sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Iklim etis diduga memoderasi hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian, dan intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Berdasarkan argumen di atas maka hipotesis yang akan diuji adalah:

H1 : Iklim etis memperlemah pengaruh sikap manajer terkait dengan kecurangan penyajian laporan keuangan terhadap intensi perilaku manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan untuk memenuhi target laba yang diprediksi.

H2 : Iklim etis memperlemah pengaruh norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan untuk memenuhi target laba yang diprediksi.

H3 : Iklim etis memperlemah pengaruh kendali perilaku persepsian terhadap intensi perilaku manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan untuk memenuhi target laba yang diprediksi.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

**METODE PENELITIAN**

Jenis data yang digunakan adalah data primer, yang diperoleh dari pendapat atau persepsi dari manajer akuntansi, manajer keuangan, kepala bagian akuntansi, kepala bagian keuangan yang bekerja di perusahaan manufaktur seluruh Indonesia. Metode pengumpulan data menggunakan *survey*. Metode pemilihan sampel menggunakan metode pemilihan sampel dengan pertimbangan (*judgment sampling*). Sampel penelitian berjumlah 148. Hipotesis penelitian ini diuji dengan menggunakan *Structural Equation Modelling*.

Variabel dependen (endogen) dalam penelitian ini adalah intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Variabel independen (eksogen) adalah sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, kendali perilaku persepsian. Iklim etis digunakan sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini.

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

**a. Intensi Perilaku (*Behavioral intentions*)**

Intensi perilaku adalah probabilitas subyektif individual yang terikat dalam perilaku (Fishbein dan Ajzen, 1975). Intensi perilaku adalah intensi seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku. Intensi perilaku dioperasionalkan dalam penelitian ini dengan mengukur



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

intensi perilaku manajer untuk melakukan atau tidak melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan (penundaan pencatatan biaya bahan baku). Pengukuran intensi diadopsi dari instrumen-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 pelanggaran prinsip-prinsip akuntansi.

**b. Sikap ke Arah Perilaku**

Sikap ke arah perilaku adalah tingkatan di mana seseorang mempunyai penilaian mendukung atau tidak mendukung terhadap suatu perilaku yang dipertanyakan (Fishbein dan Ajzen, 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



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

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, 1991). Instrumen untuk mengukur variabel norma-norma subyektif dalam penelitian ini diadopsi dari item-item 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



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

sukar untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan (Ajzen, 1991). 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 item-item pertanyaan yang digunakan dalam penelitian Carpenter dan Reimers (2005). Instrumen yang digunakan untuk mengukur kendali perilaku persepsian 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 dalam skala Likert mengindikasikan manajer dapat dengan mudah melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan karena adanya sumber dan kesempatan, dan juga tidak adanya halangan atau rintangan seorang manajer untuk melakukannya, dan sebaliknya skor yang rendah mengindikasikan manajer tidak mudah melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan karena tidak adanya sumber dan kesempatan, dan juga adanya halangan atau rintangan bagi seorang manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan.

**e. Iklim Etis**

Iklim etis adalah persepsi-persepsi yang menunjukkan tipe kebijakan dan prosedur organisasi yang memiliki nilai-nilai



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

etis (Victor dan Cullen, 1988:101). Instrumen pengukuran iklim etis diadopsi dari penelitian Victor dan Cullen (1988), terdiri dari 5 dimensi yakni: dimensi kepedulian, dimensi hukum dan kode etik, dimensi aturan, dimensi instrumental, dimensi independen.

Secara keseluruhan instrumen variabel iklim etis terdiri dari 26 indikator, yang diukur dengan menggunakan 5 poin skala Likert. Format respon menunjukkan nilai mulai dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat setuju (5). Setiap responden diminta untuk memberikan respon atas 26 item pertanyaan yang mengindikasikan seberapa etis iklim dari perusahaan di mana responden bekerja. Skor yang tinggi menunjukkan iklim perusahaan yang lebih etis, sebaliknya skor rendah menunjukkan iklim perusahaan yang kurang etis.

Dalam iklim etis ada 6 item pertanyaan dalam dimensi instrumental yang disusun dengan skor terbalik. Pada 6 item pertanyaan yang disusun dengan skor terbalik menunjukkan skor yang tinggi menunjukkan iklim yang kurang etis sedangkan skor yang rendah menunjukkan iklim perusahaan yang sangat etis. Oleh karena itu, skor untuk 6 item pertanyaan tersebut harus dibalik.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

**ANALISIS DATA**

Proses analisis data meliputi: proses pemilihan data, karakteristik responden dan statistik deskriptif, analisis data, dan pengujian hipotesis.

Proses pemilihan data meliputi tingkat pengembalian kuesioner, pengujian *non response bias*, pengujian validitas dan reliabilitas data. Analisis data meliputi pengujian asumsi-asumsi model persamaan struktural (normalitas data, evaluasi *outlier*, evaluasi *multicollinearity* dan *singularity*) dan uji kelayakan model persamaan struktural.

**PEMBAHASAN DAN KESIMPULAN**

Penelitian ini pada dasarnya menggunakan skala iklim etis yang bersifat instrumental sebagai pengukur yang valid, ditunjukkan dari nilai *loading factor* rata-rata di atas 0,70. Pengukuran iklim etis selain iklim etis instrumental diperoleh kurang memberikan ukuran yang valid. Hal ini dikarenakan pengukuran iklim etis selain iklim etis instrumental sifatnya normatif sehingga subyek cenderung memberikan penilaian yang seragam dan sesuai dengan norma yang berlaku.

Penggunaan iklim etis dalam konstruk instrumental pada prinsipnya mengukur sejauh mana kondisi di dalam perusahaan tersebut dalam menjunjung tinggi iklim etis, dalam bentuk penerapan oleh anggota organisasi. Iklim etis pada perusahaan



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

dimana responden bekerja memiliki iklim etis yang relatif baik, ditunjukkan dari nilai rata-rata jawaban responden sesungguhnya (19,03) lebih tinggi dibandingkan nilai rata-rata jawaban responden dari kisaran teoritis (18). Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata iklim etis perusahaan responden lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingan pribadi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa iklim etis signifikan memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku dan norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hal ini didukung dengan parameter estimasi untuk pengujian interaksi sikap ke arah perilaku dan iklim etis menunjukkan nilai CR (-2,518) lebih besar dari nilai t-tabel dan nilai probabilitas (0,012) jauh dibawah nilai taraf signifikansi 0,05 (0,012). Hasil uji hipotesis variabel interaksi antara norma-norma subyektif dan iklim etis menunjukkan nilai C.R lebih besar dari t-tabel (-2,344 > -1,96) dan nilai probabilitas yang jauh lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 ( $p = 0,019$ ).

Namun demikian, iklim etis tidak signifikan memoderasi pengaruh kendali perilaku persepsian terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hal ini ditunjukkan dengan nilai C.R (-0,816) lebih besar dari t-tabel dan nilai probabilitas sebesar 0,415 ( $p > 0,05$ ).



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

Temuan penelitian yang menunjukkan bahwa iklim etis dapat memperlemah sikap manajer dan norma-norma subyektif terkait dengan kecurangan penyajian laporan keuangan terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan mendukung pendapat Ajzen (1991) dan Trevino (1986).

Trevino (1986) yang menyatakan bahwa karakteristik kepribadian dan faktor situasional memoderasi proses pengambilan keputusan. Selain itu hasil penelitian ini juga mendukung pendapat Ajzen (1991), yang menyatakan bahwa ada variabel lain yang mempengaruhi secara tidak langsung hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif, dan kendali perilaku persepsian terhadap intensi perilaku seseorang. Variabel tersebut antara lain variabel situasional, karakteristik kepribadian, dan karakteristik tugas.

Pengaruh iklim etis yang cenderung mengutamakan kepentingan organisasi nampaknya belum dapat mempengaruhi hubungan kendali perilaku persepsian dan intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hal ini diduga adanya kendali dari pihak luar (dewan komisaris, komite audit, internal auditor, eksternal auditor, dan sistem pengendalian internal yang baik dalam suatu perusahaan) yang lebih kuat mempengaruhi intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

Keberadaan dewan komisaris, komite audit, internal auditor, eksternal auditor, dan sistem pengendalian internal yang baik dalam suatu perusahaan nampaknya lebih mempengaruhi mudah atau sulitnya seorang manajer dalam melakukan penundaan pencatatan biaya bahan baku hingga tahun depan. Hal ini diperkuat dengan pengakuan responden yang menyatakan bahwa responden tidak memiliki kendali penuh untuk melakukan penundaan pencatatan biaya hingga tahun depan. Responden juga mengakui bahwa responden tidak memiliki kemudahan untuk melakukan penundaan pencatatan biaya hingga tahun depan. Pengakuan responden ini didukung dengan hasil analisis diskriptif jawaban responden mengenai kendali perilaku persepsian terhadap intensi dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil analisis diskriptif menunjukkan nilai rata-rata jawaban responden sesungguhnya dari variabel kendali perilaku persepsian (8,55) lebih kecil dibandingkan nilai rata-rata jawaban responden kisaran teoritis yaitu sebesar 9.

**IMPLIKASI DAN KETERBATASAN**

Hasil penelitian ini memiliki implikasi teoritis. Hasil penelitian ini memperluas model teori perilaku perencanaan. Temuan penelitian membuktikan bahwa iklim etis sebagai variabel eksternal dapat mempengaruhi secara tidak langsung



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

hubungan sikap ke arah perilaku, norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan.

Temuan penelitian ini juga memiliki implikasi bagi kebijakan perusahaan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perusahaan perlu menciptakan lingkungan dan suasana perusahaan yang dapat meningkatkan kesadaran kepada seluruh pengelola (dewan komisaris, komite audit, internal audit, manajemen) serta seluruh karyawan perusahaan bahwa kecurangan penyajian laporan keuangan adalah tindakan ilegal dan tidak etis dengan cara meningkatkan keterlibatan dan komunikasi seluruh pengelola perusahaan (direktur, komite audit, internal audit, manajemen) serta seluruh karyawan sebagai upaya untuk menekan kepentingan pribadi manajer serta mencegah dan mendeteksi terjadinya kecurangan penyajian laporan keuangan.

Beberapa keterbatasan harus dipertimbangkan ketika mengevaluasi hasil penelitian ini antara lain adalah: (1) kebanyakan responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini menduduki jabatan manajer akuntansi keuangan dan akuntansi kurang dari 5 tahun. Seseorang dengan masa kerja kurang dari 5 tahun cenderung masih idealis dan berfikir ke arah yang baik (belum berfikir untuk melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan). Peneliti selanjutnya diharapkan menggunakan responden yang memiliki masa jabatan lebih dari 5 tahun. (2)



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

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.

**DAFTAR REFERENSI**

- Ajzen, I. 1991. "***The Theory of Planned Behavior***", Organizational Behavior and Human Decision Process 50, p. 179-211.
- Ajzen, I. 2002. "Perceived Behavioral Control, Self Efficacy, Locus of Control, and The Theory of Planned Behavior". ***Journal of Applied Social Psychology***, 32, p. 665-683
- Ampofo, Akwasi A. "An Empirical Investigation Into the Relationship of Organizational Ethical Culture to Ethical Decision Making by Accounting/Finance". ***Disertasi***. 2004
- Bass, K., T. Barnett and G. Brown. 1999. " Individual Difference Variables, Ethical Judgments, and Ethical Behavioral Intentions". ***Business Ethics Quarterly***. 9 (2), p. 183-205
- Barnett, Tim and Cheryl Vaicys. 2000. " The Moderating Effect of Individuals' Perceptions of Ethical Work Climate on Ethical Judgments and Behavioral Intentions. ***Journal of Business Ethics***. Oct 2000, 27, 4, ABI/INFORM Global, p. 351
- Baron, M. Reuben and David Kenny. 1986. "The Moderator-Mediator Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Consideration". ***Journal of Personality and Social Psychology***, Vol. 51, No. 6, p. 1173-1182
- Bas, Kenneth., Tim Barnett, dan Gene Brown. 1999. "Individual Difference Variables, Ethical Judgment, and Ethical



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

Behavioral Intentions". *Business Ethics Quarterly*, Volume 9, Issue 2, ISSN 1052-150X, p. 183-205

Baesley, Mark S. Carcello, Joseph V. Hermanson, Dana R. Lpides, dan Bennett, Jill A. 2000. "Focus on Research Methods Mediator and Moderator Variables in Nursing Research: Conceptual and Statistical Differences". *Research in Nursing and Health*, 23, p. 415-420

Brooks, Leonard J. 2004. *Business & Professional Ethics for Directors, Executive, & Accountants*. South-Western, a division of Thomson Learning. United State of America.

Buchan, 2005, " Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior", *Journal of Business Ethics*, 61, Spring, p. 165-181

Carpenter, Tina D. and Jane L. Reimers. 2005. "Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying the Theory of Planned Behavior". *Journal of Business Ethics*, Springer 2005, 60, p. 115-129, DOI 10.1007/s10551-004-7370-9

Chang, Man Kit. 1998. " Predicting Unethical Behavior: A Comparison of The Theory of Planned Behavior". *Journal of Business Ethics*. Dec 1998, 17, 16, ABI/INFORM Global, p. 1825

Denison, D. 1996. "What is Difference Between Organizational Culture and Organizational Climate? A Native's Point of View on a Decade of Paradigm Wars. *Academy of Management Review*, 21 (3), p. 619-654

Fishbein, M. and I. Ajzen. 1975. *Belief, Attitude, Intention and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. Addison-Wesley Publishing Company, Inc.

Fritzsche, D. J. 2000. " Ethical Climate and The Ethical Dimension of Decision Making". *Journal of Business Ethics*, 24 (2), p. 125-140

Geriesh, L. 2003. "Organizational Culture and Fraudulent Financial Reporting". *The CPA Journal*, Maret 2003, 73, 3, ABI/INFORM Global, p. 315



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

- Ghozali, Imam. 2006. **Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS**. Cetakan IV. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ghozali, Imam. 2008. **Model Persamaan Struktural Konsep dan Aplikasi dengan Program AMOS 16.0**. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hair. 2006. **Multivariate Data Analysis**. Sixth Edition. Pearson Education, Inc. Upper Saddle. New Jersey.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. Standar Profesional Akuntan Publik. Kompartemen Akuntan Publik. Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2007. Standar Akuntansi Keuangan.
- Jogiyanto. 2007. **Sistem Informasi Keperilakuan**. Edisi I. Andi Offset. Yogyakarta.
- 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), p. 511-523
- Kim, Jin-Sun, Judy Kaye, dan Lore K. Wright. 2001. "Moderating and Mediating Effects in Causal Models". **Issues in Mental Helth Nursing**, 22. p. 63-75
- Kreitner and Kinicki, 2005. **Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)**. Jilid 1. Edisi Kelima. Salemba Empat. Jakarta.
- Nieschwietz, Robert J., Joseph J. Schultz, dan Mark F. Zimbelman. 2000. "Empirical Research on External Auditors' Detection of Financial Statement Fraud". **Journal of Accounting Literature**, 19, ABI/INFORM Global, p.190
- Powpaka, Smart. 2002. "Factors Affecting Managers Decision to Bribe: An Empirical Investigation". **Journal of Business Ethic s**. Oct 2002, 40, 3, ABI/INFORM Global, p. 227
- Rezaee, Zabihollah. 2002. **Financial Statement Fraud Prevention and Detection**. New York: Jhon Wiley and Sons. Inc.
- Robbins, Stephen P., 2006. **Perilaku Organisasi**. Edisi Kesepuluh. PT. Indeks kelompok Gramedia. Jakarta.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

- Rodgers, W. and Susana Gago. 2001. "Cultural and Ethical Effects on Managerial Decision: Examined in a Throughput Model". *Journal of Business Ethics*, Jun 2001, 31, 4, ABI/INFORM Global, p. 355
- Sawyer, Lawrence B. 2006. *Audit Internal*. Buku 2. Edisi 5. Salemba 4. Jakarta
- Sekaran, Uma, 2006. *Metodologi Penelitian Untuk Bisnis*. Edisi 4. Buku 2. Salemba 4. Jakarta.
- Staubus, George J., 2005. Ethics Failures in Corporate Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, Springer, 57, ABI/INFORM Global, p. 5-15
- Tabachnick, Barbara G. and Linda S. Fidell. 1989. *Using Multivariate Statistic*. Harper Collins Publishers, Inc.
- Trafimow, D., Paschal Sheeran, Mark Conner, dan Krystina A Finlay. 2002. "Evidence that Perceived Behavioral Control is a Multidimensional Construct: Perceived Control and Perceived Difficulty". *The British Journal of Social Psychology*, Mar 2002, 41, ProQuest Nursing & Allied Source, p. 101
- Trevino, L. K. 1986. Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*, 11, p. 601-617
- Trevino, L. K., Kenneth D. Butterfiel, dan Donald L. Mc Cabe., 1998. "The Ethical Context in Organizations: Influences on Employee Attitudes and Behaviors". *Business Ethics Quarterly*, Volume 8, Issue 3, p. 447-476
- Tuanakotta. 2007. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Jakarta.
- 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*, Sep2002, 40, 1, ABI/INFORM Global, p. 15
- Uddin, Nancy and Peter. R. Gillet. 2005. "CFO Intentions of Fraudulent Financial Reporting". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.24, No.1, May 2005, p..55-75



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sna14aceh.com

---

- Victor, B. and J.B. Cullen. 1988. " The Organizational Bases of Ethical Work Climate". ***Administrative Science Quarterly***, p. 33
- Wells, Joseph T., 2007. ***Corporate Fraud Handbook Prevention and Detection***. Second Edition. Jhon Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Wilopo. 2007. "Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Akuntansi: Studi Pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia". ***Simposium Nasional Akuntansi 10***. Denpasar
- Wimbush, James C. and Jon M. Shepard. 1994. Toward An Understanding of Ethical Climate: Its Relationship to Ethical Behavior and Supervisory Influence. ***Journal of Business Ethics***, Aug, 13 (8), p. 637