

TINJAUAN KRITIS TENTANG PENGARUH BUDAYA TERHADAP SISTEM AKUNTANSI

Zaitul

Fakultas Ekonomi Universitas Bung Hatta

ABSTRAK : Budaya merupakan factor lingkungan yang paling kuat mempengaruhi sistem akuntansi suatu negara dan juga bagaimana individu dinegara tersebut menggunakan informasi akuntansi. Pengaruh budaya terhadap sistem akuntansi merupakan isu yang banyak dibicarakan oleh akademisi dan praktisi. Bahkan isunya menyangkut tentang apakah budaya mempengaruhi akuntansi atau sebaliknya. Banyak para ahli menawarkan kerangka teori hubungan budaya dan akuntansi seperti Gray dan Hofstede. Pengujian tentang kerangka teori ini pun sudah banyak dilakukan. Hasil pengujian menyimpulkan hasil yang beragam tapi secara keseluruhan kerangka teori Gray dan Hofstede masih relevan bahkan berguna dalam mendisain standar akuntansi internasional selain digunakan oleh investor dalam mapping budaya dan disclosure diberbagai Negara.

Kata kunci ; Budaya dan Sistem Akuntansi

ABSTRACT: Culture is one of the factors affecting the accounting system in a country. It also influences how people use the accounting information in that country. Effect of culture toward the accounting system is the current issues in academic and practice community. Moreover, the study is just whether the culture affect the accounting system but also whether the accounting affect the cultures. Several researchers have done that research and conclude that the theory of Gray and Hofstede is still relevant to design international accounting standard.

Keyword ; Culture and Accounting System

1. LATAR BELAKANG

Sejarah akuntansi dan akuntan terus mengalami perubahan. Pertama kali akuntansi ditemukan hanya sebagai sistem pencatatan pada jasa perbankan dan perhitungan pajak. Kemudian terus berkembang menjadi sistem pencatatan berganda (double entry) untuk memenuhi kebutuhan atas informasi akuntansi. Sejalan dengan perkembangan industrialisasi, akuntansi pun berkembang pada analisa perilaku biaya dan akuntansi manajemen. Dengan adanya konsep *modern corporation*, untuk menstimulasi diperlukan laporan keuangan dan audit tahunan. Perkembangan terakhir, akuntansi telah menemukan cara untuk mengukur dan melaporkan masalah *criminal* pada perusahaan dan organisasi *non-profit* lainnya. Lebih jauh akuntansi juga menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan di pasar modal baik *domestic* maupun internasional. Bahkan perkembangan akuntansi mengarah pada penggunaan kemajuan teknologi dan informasi dalam menerapkan sistem informasi akuntansi.

Perkembangan akuntansi diatas dipengaruhi oleh beberapa factor diantaranya adalah kondisi budaya, ekonomi, hukum, social dan politik di lingkungan dimana akuntansi itu berkembang. Akuntansi di negara A akan berbeda dengan negara lainnya. Karena setiap negara mempunyai budaya, ekonomi, social, hukum dan politik yang berbeda-beda juga. Negara yang mempunyai kondisi budaya, ekonomi, social, politik dan hukum yang sama akan mempunyai perkembangan akuntansi yang sama.

Budaya merupakan factor lingkungan yang paling kuat mempengaruhi sistem akuntansi suatu negara dan juga bagaimana individu dinegara tersebut menggunakan informasi akuntansi. Banyak di literatur ditemukan argumentasi bahwa akuntansi sangat dipengaruhi oleh budaya (Violet, 1983), dan kurangnya konsensus dalam praktik akuntansi antar negara karena tujuannya adalah budaya bukan masalah teknis (Hofstede, 1986). Argumentasi ini telah membawa kesepakatan yang tak tertulis bahwa budaya negara mempengaruhi dalam memilih teknik akuntansi.

Ada tiga aspek penting kajian tentang pengaruh budaya terhadap sistem akuntansi, diantaranya adalah (a) pelaporan keuangan, (b) pertimbangan dan sikap auditor, dan (c) sistem pengendalian manajemen. Makalah ini hanya memfokuskan pada pengaruh budaya terhadap pelaporan keuangan. Mengacu pada model Hofstede's (1980) untuk pembentukan dan stabilisasi pola budaya, Gray (1988) mengembangkan kerangka untuk menjelaskan bagaimana budaya mempengaruhi sistem akuntansi nasional. Secara singkat, Gray (1988) menjelaskan bahwa nilai-nilai budaya yang di amalkan secara bersama-sama di negara tertentu akan merubah budaya akuntansi yang seterusnya akan mempengaruhi sistem akuntansi negara yang bersangkutan

2. TUJUAN DAN MANFAAT.

Tulisan ini bertujuan untuk menjelaskan dimensi budaya dan konsep Budaya menurut teori Hofstede dan Gray. Lebih jauh, tulisan ini juga ingin melihat apakah teori budaya menurut Hofstede dan Gray masih relevan digunakan untuk mendisain sistem akuntansi dan keperluan lainnya seperti *Mapping* budaya. Tulisan ini bermanfaat untuk *standart setter*, akademisi dan praktisi sebagai input untuk menentukan strategi penyusunan laporan keuangan.

3. BUDAYA DAN AKUNTANSI

Budaya adalah nilai dan *attitude* yang digunakan dan di yakini oleh suatu masyarakat atau negara. Variabel budaya tergambar dalam kelembagaan Negara yang bersangkutan (dalam sistem hukum dll). Hofstede (1980; 1983) meneliti dimensi budaya di 39 negara. Dia mendefinisikan budaya sebagai "*The collective programming of the mind which*

distinguishes the members of one human group from another' (Hofstede 1983) dan membagi dimensi budaya menjadi 4 bagian

- *Individualism* (lawan dari *collectivism*). Individualism merefleksikan sejauh mana individu mengharapkan kebebasan pribadi. Ini berlawanan dengan *collectivism* (kelompok) yang didefinisikan menerima tanggungjawab dari keluarga, kelompok masyarakat (suku dll).
- *Power distance*. Didefinisikan sebagai jarak kekuasaan antara Boss B dengan Bawahan S dalam hirarki organisasi adalah berbeda antara sejauh mana B dapat menentukan perilaku S dan sebaliknya (Hofstede 1983). Pada masyarakat yang *power distance* besar, adanya pengakuan tingkatan didalam masyarakat dan tidak memerlukan persamaan tingkatan. Sedangkan pada masyarakat yang *power distance* kecil, tidak mengakui adanya perbedaan dan membutuhkan persamaan tingkatan didalam masyarakat.
- *Uncertainty avoidance*. Ketidakpastian mengenai masa depan adalah sebagai dasar kehidupan masyarakat. Masyarakat yang tingkat ketidakpastiannya tinggi akan mengurangi dampak ketidakpastian dengan teknologi, peraturan dan ritual. Sedangkan masyarakat dengan tingkat menghindari ketidak pastian yang rendah akan lebih santai sehingga praktik lebih tergantung prinsip dan penyimpangan akan lebih bisa ditoleransi.
- *Masculinity*, (Vs *femininity*). Nilai Masculine menekankan pada nilai kinerja dan pencapaian yang nampak, sedangkan *Feminine* lebih pada preferensi pada kualitas hidup, hubungan persaudaraan, modis dan peduli pada yang lemah.

Empat dimensi budaya diatas mengidentifikasi nilai dasar yang mencoba untuk menjelaskan persamaan dan perbedaan budaya secara umum di seluruh dunia.

Hofstede dan Bond (1988) menambahkan dimensi budaya kelima yaitu Confucian Dynamism, yang kemudian dinamakan dengan orientasi jangka panjang. Hofstede (2001) mendefinisikan orientasi jangka panjang sebagai gambaran masa datang yang berorientasi pada *reward* dan *punishment*. Dimensi ini diciptakan ketika survey budaya cina dan mungkin mewakili perbedaan antara budaya barat dan timur.

Gray (1988) mengidentifikasi empat budaya akuntansi yang bisa digunakan untuk mendefinisikan sub-budaya akuntansi: Professionalism, Uniformity, Conservatism, and secrecy. Penjelasan mengenai nilai-nilai sub-budaya tersebut sebagai berikut;

- *Professionalism vs. Statutory Control* adalah preferensi untuk melaksanakan pertimbangan profesional individu dan memelihara aturan-aturan yang dibuat sendiri untuk mengatur profesionalitas dan menolak patuh dengan perundangan-undangan dan kontrol dari pihak pemerintah.
- *Uniformity vs. Flexibility* – adalah suatu preferensi untuk memberlakukan praktik akuntansi yang seragam antara perusahaan dan penggunaan praktik tersebut secara konsisten dan menolak *flexibilitas*.
- *Conservatism vs. Optimism* – adalah suatu preferensi untuk suatu pendekatan hati-hati dalam pengukuran dan juga sesuai dengan ketidakpastian masa yang akan datang. Dimensi menolak untuk konsep lebih optimis dan pendekatan yang penuh resiko.
- *Secrecy vs Transparency* – adalah suatu preferensi untuk bersikap konfidensial dan membatasi disclosure informasi mengenai bisnis dan menolak untuk bersikap transparan, terbuka, dan pendekatan pertanggungjawaban pada publik.

Hubungan antara dimensi budaya menurut Hofstede dan dimensi akuntansi menurut Gray dapat diambil kesimpulan sebagai berikut;

- Profesionalisme berhubungan erat dengan individualisme yang tinggi, sangat tergantung pada pertimbangan profesional dan menolak pengawasan hukum. Profesionalisme juga berhubungan dengan tingkat menghindari ketidak pastian yang rendah (menerima variasi pertimbangan profesional) dan maskulinitas serta *power distance* yang kecil (butuh dana pensiun dan mutual fund lainnya).
- Keseragaman dekat dengan tingkat menghindari ketidakpastian yang kuat dan individualisme yang rendah serta *power distance* yang tinggi.
- Konservatisme berhubungan kuat dengan menghindari ketidak pastian yang kuat dan individualisme yang rendah dan maskulinitas yang tinggi.
- *Secrecy* sangat dekat dengan menghindari ketidakpastian yang tinggi dan *power distance* yang besar serta individualisme dan maskulinitas yang rendah.

4. PENGARUH BUDAYA TERHADAP PELAPORAN KEUANGAN.

Banyak publikasi ilmiah mendokumentasikan bahwa akuntansi di pengaruhi oleh budaya dan perbedaan budaya tersebut dijadikan sebagai dasar melakukan harmonisasi (lihat Bedford, 1966; Mueller, 1968; and Seidler, 1969). Tulisan-tulisan awal ini tidak menjelaskan bagaimana budaya mempengaruhi akuntansi.

Violet [1983, p. 6] menyatakan bahwa bahasa merupakan variabel budaya yang paling penting. Bahasa merupakan fondasi untuk mempromosikan budaya. Memandang akuntansi adalah bahasa bisnis. Dari sini dapat disimpulkan bahwa prinsip akuntansi akan bervariasi tergantung pada variasi budaya yang dimiliki oleh negara yang bersangkutan. (Violet, 1983, p. 6). Dia juga menyimpulkan bahwa akuntansi sebaliknya juga mempengaruhi budaya dan sukses komite standar akuntansi internasional dalam mendapatkan diterimanya standar internasional tersebut juga tergantung pada variabel budaya.

Harrison dan McKinnon (1986) mengembangkan suatu kerangka pikir untuk menjelaskan bagaimana sistem pelaporan akuntansi berubah. Karena akuntansi merupakan sistem sosial. Perubahan pada sistem akuntansi dapat dijelaskan dalam bentuk 4 aspek penting ; *intrusive events, intra-system activity, trans-system activity, and the cultural environment*. Berdasarkan kerangka tersebut, perubahan pada akuntansi merupakan produk dari interaksi kejadian-kejadian dilapangan dan interaksi antara sistem akuntansi dan sistem sosial lingkungan dalam negara.

Doupnik dan Salter (1995) menjelaskan lebih dalam bahwa kerangka pikir yang dikembangkan oleh Harrison dan McKinnon [1986] merupakan pengembangan model umum perkembangan akuntansi. Norma dan nilai-nilai budaya di pandang sebagai faktor yang mempengaruhi praktik akuntansi. variabel ini juga mempengaruhi pentingnya intrusive events yang berasal dari lingkungan eksternal. Jika lingkungan eksternal, struktur lembaga, norma dan nilai budaya berbeda antar negara, maka praktik akuntansi yang ada seharusnya juga berbeda antar negara.

Nobes [1998] mengembangkan suatu model alasan kenapa terjadi perbedaan akuntansi internasional. Dia mengelompokan sistem akuntansi menjadi dua tipe: (1) kelompok A (akuntansi pemegang saham dari luar) dan (2) kelompok B (akuntansi pajak dan kreditor). Dua variabel digunakan untuk menentukan apakah negara tertentu masuk ke kelompok A atau B: (1) jenis budaya dan (2) kekuatan sistem pendanaan dari luar. Berdasarkan model ini, negara dengan budaya jenis 1 telah mengembangkan akuntansi dari sistem pendanaan ekuitas dari luar dan masuk kedalam kelompok A, sebaliknya masuk ke kelompok B. Nobes menfokuskan pada sistem pendanaan dan akuntansi. kontribusi signifikan dari temuan Nobe ini adalah pendanaan ekuitas tidak masuk kelompok sistem akuntansi A. Nobes selanjutnya mengusulkan bahwa negara yang didominasi oleh budaya akan menggunakan kelompok sistem akuntansi yang di impor dari luar, tanpa mempertimbangkan sistem pendanaan ekuitas dari luar. Ini disebabkan oleh status kolonial, rendahnya tingkat perkembangan, atau negara kecil lebih dipengaruhi oleh budaya negara lain.

Harrison dan McKinnon (1986), Doupnik and Salter (1995) dan sampai penjelasan tertentu Nobes (1998) memberikan dasar pemikiran untuk menjelaskan bagaimana budaya dapat mempengaruhi akuntansi.

5. BUDAYA DAN DISCLOSURE

Lingkungan dimana perusahaan beroperasi akan berdampak terhadap pelaporan keuangan dan disclosure. Salah satu aspek lingkungan adalah budaya. Negara-negara yang mempunyai budaya menghindari ketidakpastian yang tinggi, di harapan akan lebih menyimpan informasi sehingga hubungan antara disclosure dan tingkat ketidakpastian negative.

Masyarakat yang bersifat individualistik dan lingkungan lebih kompetitif dan kurang menyimpan rahasia, sehingga mempengaruhi disclosure secara positif (Jaggi dan Low, 2000). Masyarakat yang Power distance yang tinggi akan mempunyai gambaran usaha dengan menggalakan penggunaan informasi secara ekstensif (Zarzeski 1996) sehingga mempunyai hubungan negative dengan disclosure. Masyarakat dengan karakteristik maskulinitas cenderung melaporkan informasi (high disclosure) Namun hasilnya masih menjadi bahan pertanyaan.

6. Diskusi

Pengujian terhadap kerangka pikir yang diajukan oleh Gray telah banyak di uji secara empiris oleh beberapa peneliti. Dibawah ini dijelaskan beberapa uji empiris yang menguji kerangka teori tersebut.

- Pengujian keempat hipotesa gray
Eddie (1990) melakukan pengujian 4 hipotesa yang diajukan Gray. Eddie (1990) menggunakan pendekatan *lectic* untuk mengkonstruksi nilai-nilai budaya akuntansi di 13 negara asia pasifik. Dia menggunakan 10 faktor untuk mengukur budaya akuntansi. Indeks budaya akuntansi yang digunakan oleh Eddie mempunyai hubungan dengan indeks dimensi budaya yang di kenalkan oleh Hofstede's. Dengan kata lain bahwa hipotesa yang di ajukan oleh Hofstede terbukti.
Salter and Niswander (1995) menggunakan analisa regresi untuk menganalisa hipotesa Gray dengan menggunakan atribut sistem akuntansi sebagai independen variabel dan indeks dimensi budaya Hofstede sebagai variabel independen. Salter and Niswander (1995) menemukan bahwa ada hubungan yang signifikan antara *Uncertainty Avoidance* dan indeks akuntansi, sedangkan dimensi lain tidak mempunyai hubungan. Khususnya, individualisme berhubungan dengan kerahasiaan dan bertolak belakang dengan Gray's expectation. Masculinity mempunyai hubungan yang signifikan dengan konservatisme, tapi tidak dengan kerahasiaan (*secrecy*) seperti yang di hipotesakan.

Sudarwan and Fogarty (1996) menggunakan pendekatan lain dan memfokuskan pada satu negara. Mereka menguji hubungan antara karakteristik masyarakat Indonesia, praktik pelaporan korporasi Indonesia dan standar akuntansi yang dibuat oleh IAI. Sudarwan and Fogarty (1996) menggunakan *structural equation modeling* (SEM) untuk menganalisa hubungan tersebut. Mereka menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan antara perubahan pada masculinity dengan nilai-nilai akuntansi. Sudarwan dan Fogarty (1996) hanya mendukung 4 dari 13 yang ada. Dimensi individualisme konsisten dengan Gray dan hasil untuk power distance mempunyai hubungan dengan uniformity dan konservatisme tapi tidak untuk profesionalisme dan *secrecy*.

Hasil pengujian terhadap kerangka teori yang diajukan oleh Gray menyimpulkan hasil yang berbeda-beda. Perbedaan ini perlu di analisa lagi apakah disebabkan oleh metodologi atau hal lainnya. Dari dapat di simpulkan bahwa kerangka teori yang di ajukan oleh Gray masih testable dan tidak mutlak.

- **Pengujian secrecy.**
Gray and Vint (1995) menguji dimensi secrecy saja. Gray and Vint (1995, p. 36) menyatakan “untuk menguji hipotesa secrecy”, diperlukan operasionalisasi hubungan antara secrecy dan praktik disclosure. Secrecy menggunakan proxy dengan menggunakan database praktik disclosure dari proyek yang di buat oleh Gray, et al (1984).
Individualism dan Masculinity mempunyai hubungan positif dengan disclosure dan power distance dan uncertainty avoidance berhubungan dengan negatif dengan disclosure. hasil ini mendukung temuan bahwa uncertainty avoidance dan individualism mempunyai kekuatan dalam menjelaskan praktik disclosure.

Zarzeski (1996) menfokuskan bagaimana pengaruh budaya dan kekuatan pasar dalam praktik disclosure yang berorientasi pada investor. Hasilnya mendukung hipotesa dan menunjukan uncertainty avoidance dan masculinity berhubungan dengan disclosure berbeda-beda tergantung pada perusahaan internasional. Ada hubungan positif antara disclosure dan uncertainty avoidance tapi hubungan yang kuat terjadi pada sample internasional. Zarzeski (1996, p. 35) menyimpulkan bahwa "perusahaan lokal mengungkapkan lebih budayanya dari pada perusahaan internasional. Kemudian Zarzeski (1996) menunjukan faktor luar dapat mempengaruhi hubungan antara budaya dan sistim akuntansi.

Wingate (1997) menguji pengaruh budaya pada jumlah disclosure yang di haruskan oleh aturan. Dia menemukan budaya menjelaskan variasi disclosure yang dilakukan praktik di negara sample. Dia menyarankan bahwa budaya sangat berguna untuk mengevaluasi di lingkungan auditing.

Jaggi dan Low (2000) mengembangkan dan menguji disclosure internasional yang memfokuskan pada hubungan antara budaya, sistim legal, dan disclosure. Hasil regresi menunjukan bahwa sistim legal mempengaruhi disclosure. Hasilnya menunjukan tidak ada pengaruh disclosure pada negara-negara common law. Pengaruh variabel budaya pada disclosure di negara code law sangat signifikan tapi sesuai dengan arah yang diharapkan.

Hope (2003) menguji isu untuk sample yang lebih besar yang mewakili 39 negara. Hasil regresi menunjukan hanya mendukung untuk hipotesa individualisme mempunyai hubungan positif dengan disclosure. Masculinity juga mempunyai pengaruh yang signifikan tapi arah yang berbeda. Analisa untuk negara code law dan common law, Hope memperoleh koefisien regresi yang signifikan. Hanya power distance tidak signifikan pada negara code law.

7. **Kesimpulan**

Pengaruh budaya terhadap sistim akuntansi merupakan isu yang banyak dibicarakan oleh akademisi dan praktisi. Bahkan isunya menyangkut tentang apakah budaya mempengaruhi akuntansi atau sebaliknya. Banyak para ahli menawarkan kerangka teori hubungan budaya dan akuntansi seperti Gray dan Hofstede.

Pengujian tentang kerangka teori ini pun sudah banyak di lakukan seperti Addie (1990) , Hope (2003) dan lain-lain. Hasil pengujian menyimpulkan hasil yang beragam tapi secara keseluruhan kerangka teori Gray dan Hofstede masih relevan bahkan berguna dalam mendisain standar akuntansi internasional selain digunakan oleh investor dalam *mapping* budaya dan disclosure diberbagai negara.

DAFTAR PUSTAKA

- Bedford, M. 1966. The international flow of accounting thought. *The International Journal of Accounting*. Vol. 1. 1-9.
- Doupnik, T.S. and S.B. Salter. 1993. An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal of International Business Studies*. Vol. 24: 41-60.
- Eddie, I.A. 1990. Asia Pacific cultural values and accounting systems. *Asia Pacific International Management Forum*. Vol. 16: 22-30.
- Gray, S.J. 1988. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*. Vol. 24: 1-15.
- Gray, S.J., L.G. Campbell and J.C. Shaw. 1984. *Information disclosure and the multinational corporation*. Chichester: John Wiley.
- Gray, S.J. and H.M. Vint, H.M. 1995. The impact of culture on accounting disclosures: some international evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting*. Vol. 21: 33-43.
- Harrison, G.L. and J.L. McKinnon, J.L. 1986. Culture and accounting change: anew perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formation. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 11: 233-252.
- Hofstede, G. 1980. *Culture's consequences: International differences in work-related values*. London: Sage Publications.
- Hofstede, G. 1983. National cultures in four dimensions. *International Studies of Management and Organizations*. Vol. 13: 46-74.
- Hofstede, G. 1986. The cultural context of accounting. *Accounting and Culture: Plenary Session Papers and Discussants' Comments from the 1986 Annual Meeting of the American Accounting Association*, 1-11.
- Hofstede, G. and M.H. Bond, M.H. 1988. The Confucius connection: from cultural roots to economic growth. *Organizational Dynamics*. Vol. 16: 4-22.
- Hofstede, G. 2001. *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Hope, O-K. 2003. Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management & Accounting*. Vol. 14: 218-248.
- Jaggi, B. and P.Y. Low. 2000. Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures. *The International Journal of Accounting*. Vol. 35: 495-519.
- Mueller, G.G. 1968. Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere. *The International Journal of Accounting*. Vol. 3: 91-103.
- Nobes, C. 1998. Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*. Vol. 34: 162-187.
- Salter, S.B. and F. Niswander. 1995. Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's (1988) theory. *Journal of International Business Studies*. Vol. 26: 379-397.
- Seidler, L.J. 1969. Nationalism and the international transfer of accounting skills. *The International Journal of Accounting*. Vol. 5: 35-45.
- Sudarwan, M. and T.J. Fogarty. 19%. Culture and accounting in Indonesia: an empirical examination. *The International Journal of Accounting*. Vol. 31: 463-481.
- Violet, W.J. 1983. The development of international accounting standards: an anthropological perspective. *The International Journal of Accounting*. Vol. 18: 1-12.
- Wingate, M.L. 1997. An examination of cultural influence on audit environments. *Research in Accounting Regulation*. Supp. 1: 129-148.
- Zarzeski, M.T. 1996. Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting Horizons*. Vol. 10: 18-37.