

**PERKEMBANGAN *BEHAVIORAL ACCOUNTING*
WUJUD *OPEN ENDED ILMU AKUNTANSI*
SEBAGAI SOSOK *SOCIAL SCIENCE* DAN PERANNYA
DALAM PERKEMBANGAN RISET AKUNTANSI**

Nor Hadi

Program Studi Ekonomi Islam
Sekolah Tinggi Agama Islam Negeri Kudus

Ernawati Budi Astuti

Fakultas Ekonomi Universitas Wahid Hasyim Semarang

Abstract

The shift of accountancy dicipline has been clearly marked over the past two decades. Normative accountancy that has triumphed for a few decades and has been an icon in accounting practices has gained criticism from many parties, both practitioners and academics. It wa due tothe fact that normative accountancy which is based on researches cannotbe implemented in every day lives. Concequently, a new insight is offering a new understanding of descriptive accountancy in real life. The shift of behaviour accounting is closely related to its epistemology underpinnings, where accounting is not a mono method in nature, but it is actually multi method. That is, whitin its epistemology design, which is the way dicipline is designed,accounting is recognizingand embracing many paradigms. Therefore, accounting is an open ended dicipline that is openended in nature toward social science theories, such as sociology, anthropology and psychology,especially when it is the non positivistic epistemology that is being used as its cornerstone in accounting development researches. This is where normative accounting emerged and developed to explain the phenomenon naturally. The area of behaviral accounting development into: (1) The antecedents and consequences of using acoounting information to evaluate subordinate performance; (2) The role of budget participation in organization control; (3) The consequences of incentive compensation contrancting; (4) The antecedents and consequences of effective control and budgetting system design.

Keywords: *Normative accounting, behaviour accounting, research accounting.*

PENDAHULUAN

Akuntansi yang kita kenal selama ini telah mengalami perjalanan yang panjang, dengan seperangkat dan tahapan rekonstruksi sebagai sebuah *social science* yang *legitimate* serta kemampuannya memberi kemanfaatan bagi praktik *business* di dunia. Paling tidak melibatkan tiga riset besar, sehingga akuntansi dapat mendudukan dirinya berdampingan praktik *business* seperti sekarang ini. Meskipun tidak ada catatan yang dapat digunakan untuk menunjukkan secara langsung kapan akuntansi mulai dipraktikkan, bisa diperkirakan bahwa akuntansi telah digunakan sejak zaman sebelum masehi (SM). bersamaan dengan berkembangnya peradaban manusia, pencatatan, pengikhtisaran, dan pelaporan telah menjadi bagian proses akuntansi yang melembaga.

Beberapa bukti empiris, dapat dijadikan rujukan dan runutan sejarah tentang perkembangan (asal-muasal) akuntansi, seperti sejarah bangsa Aztec dan Inca di pedalaman Amerika, bangsa Dravida di dataran Asia Selatan, bangsa Cina dan Jepang dikawasan Asia Timur, bangsa Sumeria, Mesir Kuno, dan Mesopotamia di dataran Arab, bangsa Yunani dan Romawi di benua Eropa telah mempraktikkan kristalisasi akuntansi dengan berbagai variasi kesederhanaannya (Ikhsan & Ishak, 2005). Sejumlah bukti empiris yang berbentuk manuskrip yang ditemukan di gua-gua prasejarah tersebut menunjukkan bahwa manusia di zaman itu telah mengenal adanya hitung-menghitung, meski dengan bentuk variasi kesederhanaannya.

Keberadaan akuntansi yang kita kenal selama ini, oleh banyak kalangan lebih didudukkan sebagai satu metode pencatatan yang akan menghasilkan media pertanggungjawaban yang selanjutnya disebut laporan keuangan. Melihat posisi tersebut, maka lambat laun akuntansi benar-benar akan terjadi reduksi nilai dan hanya berupa hamparan angka-angka yang memaparkan kekayaan dan kinerja perusahaan. Wajar manakala banyak kalangan memberi kritik bahwa akuntansi bukan merupakan sebuah ilmu pengetahuan yang dapat memberikan banyak manfaat. Bahkan dampak dari interpretasi yang mendudukkan akuntansi seperti tersebut diatas, akuntansi hanya sebagai alat legitimasi sistem ekonomi dimana akuntansi itu diberlakukan.

Jika hanya sebatas itu, maka peran dan fungsi akuntansi semakin terbatas ruang geraknya dan akan terjadi dis-legitimasi seandainya sistem ekonomi yang ditopangnya mengalami illegitimasi. Bisa jadi, kekhawatiran benar akan terjadi tentang *the dead of accounting*, ketika teknologi semakin maju pesat, sehingga peran dan fungsi akuntansi akan diganti oleh perkembangan teknologi informasi seperti komputerisasi.

Perkembangan akuntansi sekarang ini, nampaknya cukup membuka mata banyak kalangan. Ilmuwan dibidang akuntansi, telah memberikan bukti lewat perkembangan ilmu akuntansi yang bersifat terbuka (*open ended*) dalam bentuk keterbukaan serta berkolaborasi dengan disiplin ilmu lain, seperti masuknya teori-teori sosial dan eksakta dalam perkembangan akuntansi. Sehingga nuansa perkembangan akuntansi tidak bersifat monoton, terpaku pada kisaran dan interpretasi angka-angka belaka, melainkan telah menjamah sampai pada berperilaku dan pengendalian dalam pengelolaan korporasi.

Dengan masuknya *social theory*, akuntansi sebagai satu sistem dan prosedur yang menghasilkan laporan keuangan, dimaksudkan untuk membantu para pemakai pengambilan keputusan, ternyata mengandung seperangkat esensi *behavioural* yang syarat dengan muatan integrasi dengan berbagai ilmu (teori) sosial lainnya. Hal itu, memberi petunjuk bahwa akuntansi akan mempengaruhi para pengguna dalam memilih tindakan yang paling baik untuk menghasilkan sumberdaya yang langka pada aktivitas bisnis (Ikhsan & Ishak, 2005).

Perlu diketahui bahwa pada tataran penetapan dan pengambilan keputusan (*decision making*) sudah pasti akan melibatkan *judgment*. Yang mana, kondisi seperti itu, akan melibat pengaktifan seluruh potret aspek-aspek berperilaku (*behaviour*) dari para pengambil keputusan maupun pembuat laporan

akuntansi. Dengan kata lain, akuntansi tidak akan dapat dilepas dimensi berperilaku manusia dan tidak bersifat statis, sehingga akuntansi akan berkembang sejalan perkembangan peradaban dan ilmu pengetahuan.

Jika hal seperti adanya, pertanyaan yang muncul adalah apa perkembangan akuntansi selanjutnya akan mengarah pada ranah integrasi kepada aspek berperilaku (*human behavioural*), dan bagaimana adopsi sistemik teori-teori sosial lain masuk kedalam akuntansi serta bagaimana pengaruhnya terhadap perkembangan riset akuntansi dimasa datang.

LANDASAN EPISTEMOLOGI DALAM RISET DIBIDANG AKUNTANSI

Penelitian ilmiah merupakan satu motor inti dalam pengembangan ilmu pengetahuan. Sementara, diskusi tentang ilmu pengetahuan tidak dapat dilepaskan dengan posisi teori yang merupakan reduksi fenomena lapangan yang universal dan sekaligus memudahkan dalam memahami dan memprediksi fenomena. Dengan demikian, teori merupakan produk ilmu pengetahuan yang mengakui eksistensi (atau dibangun) atas dasar asumsi-asumsi yang merupakan upaya meniadakan sekian kondisi yang melingkupi gejala alam. Melihat konteks seperti ini, teori merupakan satu produk keilmuan (*knowledge*) yang dibangun atas dasar asumsi-asumsi filosofis tertentu yang mendasarinya.

Menurut Burrell dan Morgan (1979), asumsi-asumsi yang mendasari atas terbangunnya suatu pengetahuan (*knowledge*), antara lain: ontologi (*ontology*), epistemologi (*epistemology*), hakikat manusia dan metodologi (*methodology*). Ontologi, merupakan cabang filsafat yang berhubungan dengan hakikat atau sifat dari realitas atau objek yang diinvestigasi. Epistemologi, merupakan cabang filsafat yang memberi perhatian terhadap bagaimana mendapatkan serta menyebarkan ilmu pengetahuan.

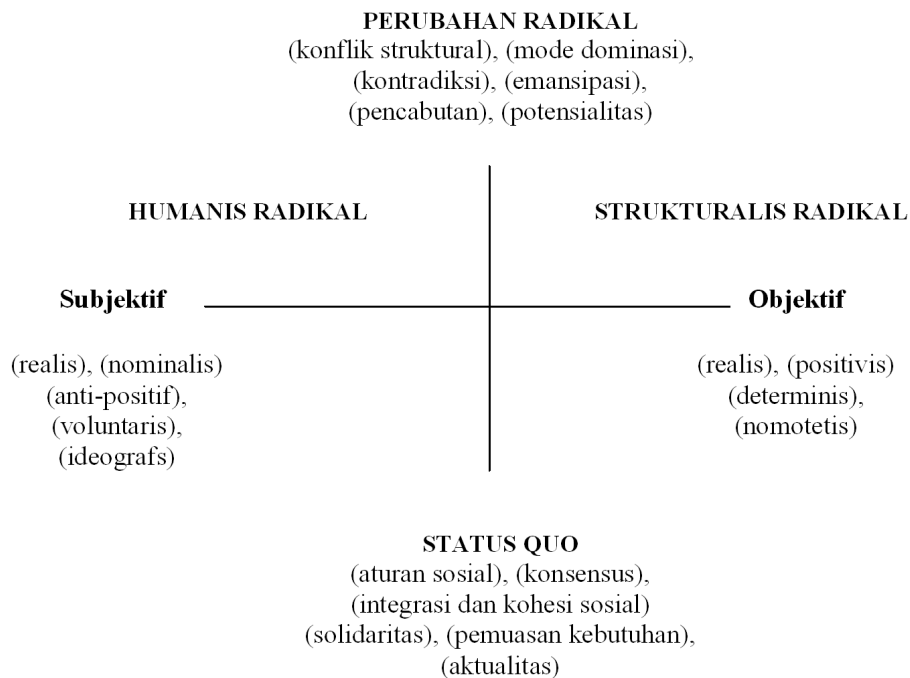
Berangkat dari kerangka dasar ontologi dan epistemologi, akhirnya menghasilkan variabilitas cara pandang ilmuwan dalam memperoleh kebenaran suatu ilmu pengetahuan. Dampak yang terjadi adalah munculnya berbagai paradigma riset dengan berbagai konsekuensi pertentangan dan klaim antara pembenaran dan penyalahan. Hal seperti itu juga terjadi pada peta perkembangan ilmu akuntansi, yang pada gilirannya telah mendudukkan akuntansi tumbuh dan berkembang secara akseleratif terhadap perkembangan fenomena bisnis seperti sekarang ini..

Kaum Subyektifisme (*anti-positivism*), memberikan penekanan bahwa pengetahuan bersifat sangat subyektif dan spiritual (transedental), relatif tendensius pada kondisi pengetahuan dan pandangan manusia. Hal itu sejalan dengan cara pandang pendekatan ideografik, yang berpandangan bahwa seseorang akan dapat memahami “dunia sosial” (*social world*) dan fenomena yang diinvestigasi, apabila ia dapat memperolehnya atas dasar “pengetahuan pihak pertama” (*first hand knowledge*). Berbeda dengan kaum Objektivisme (*positivism*) yang berpandangan bahwa pengetahuan itu berada dalam bentuk yang tidak berujud (*intangible*), terukur dan teramati. Orang objektivism menganggap objek berada diluar yang perlu pendefinisian dan pengukuran (*measurement*) dalam pengamatan. Secara ontologis, kaum objektivism

memandang bahwa realitas merupakan sumber pengetahuan yang terlepas pada diri manusia (Burrell & Morgan, 1979). Pandangan positivisim tersebut nampaknya sejalan dengan pendekatan nomotetik yang memiliki metode secara baku dan protokoler dalam *research design*.

Kaum Voluntarisme (*voluntarism*) memberikan penekanan pada essensi bahwa keberadaan manusia didunia ini adalah untuk memecahkan fenomena sosial sebagaimana makhluk yang memiliki kehendak dan pilihan bebas (*free will and choice*). Manusia menurut kaum voluntaris dipandang sebagai pencipta dan mempunyai perspektif untuk menciptakan fenomena sosial dengan daya kreatifitasnya (Sukoharsono dalam Ishak dan Ikhsan, 2005). Hal itu berbeda dengan sudut pandang kaum determinisme yang memandang bahwa manusia dan aktivitasnya ditentukan oleh situasi atau lingkungan dimana mereka berada. Kaum determinis menganggap bahwa dirinya tidak memiliki kemampuan mengubah *social world* melainkan manusia memiliki kepekaan dan kemampuan dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan dimana mereka berada. Sudah barang tentu perbedaan cara pandang tentang bagaimana memperoleh ilmu tersebut (subjektivism vs objektivism) berdampak pada produk keilmuan yang berbeda, dimana dalam akuntansi memunculkan seperti akuntansi normatif, deskriptif dan akuntansi sosiologis.

Berdasarkan asumsi-asumsi tersebut, Burrell dan Morgan (1979) memetakan pengetahuan dalam tiga paradigma, yaitu fungsionalis-interpretatif (*functionalist-interpretative*), radikal-humanis (*radical-humanist*), dan radikal strukturalis (*radical- structuralist*).



Paradigma fungsionalis, sering disebut sebagai fungsionalis struktural (*structural functionalist*) atau kontinjensi rasional (*rational contingency*). Paradigma ini merupakan paradigma yang umum dan dominan digunakan dalam penelitian akuntansi atau paradigma utama (*mainstream paradigm*). Hampir jurnal-jurnal akuntansi internasional yang ada diseluruh dunia, menggunakan paradigma ini dalam riset dan pengembangan ilmu akuntansi. Fungsionalis menganggap bahwa realitas adalah obyek berada diluar secara bebas dan terpisah diluar manusia. Realitas diukur dan dianalisis serta digambarkan secara obyektif. Dengan demikian, penelitian yang menggunakan paradigma ini terjadi pemisahan secara jelas antara subjek dan objek penelitian. Berangkat cara pandang seperti itu, ilmu pengetahuan akuntansi mendudukan metode ilmiah (*scientific method*) sebagai media pengembangan dan penemuan ilmu pengetahuan (teori). Metode penelitian kuantitatif merupakan perwujudan operasional yang cocok dengan cara pandang paradigma fungsionalis.

Paradigma interpretif atau disebut juga dengan interaksionis subjektif (*subjective interactionist*) (Macintosh, 1994). Chua (1986) menyatakan bahwa paradigma ini berakar dari filosof Jerman yang menitik beratkan pada peran bahasa, interpretasi, dan pemahaman dalam ilmu sosial. Burrell & Morgan (1976) berpendapat bahwa paradigma interpretif menggunakan cara pandang para nominalis yang melihat realitas sosial sebagai sesuatu yang hanya merupakan label, nama, atau konsep yang digunakan untuk membangun realitas, dan bukanlah sesuatu yang nyata, melainkan hanyalah penamaan atas sesuatu yang diciptakan oleh manusia atau merupakan produk manusia itu sendiri. Dengan demikian, realitas sosial merupakan sesuatu yang berada pada dalam diri manusia, sehingga bersifat subyektif bukan obyektif. Pada paradigma interpretif, ilmu pengetahuan tidak digunakan untuk menjelaskan (*to explain*) melainkan untuk memahami (*to understand*) (Triyuwono dalam Ihsan & Ishak, 2005). Desain penelitian kualitatif merupakan bentuk metode yang cocok dengan paradigma ini. Paradigma interpretif memasukkan aliran etnometodologi dan interaksionis simbolis fenomenologi yang didasarkan pada aliran sosiologis, hermenetik, dan fenomenologis.

Paradigma strukturalisme radikal, merupakan salah satu paradigma penelitian akuntansi yang memiliki kemiripan dengan paradigma fungsionalis. Paradigma ini beranggapan bahwa sistem sosial mempunyai keberadaan ontologis yang konkret dan nyata (Macintosh dalam Ihsan & Ishak, 2005). Fokus dalam paradigma ini adalah bahwa terdapat konflik mendasar pada hubungan kelas atau kelompok dan struktur pengendalian. Disamping itu, memperlakukan dunia sosial sebagai objek eksternal dan memiliki hubungan terpisah dari manusia tertentu. Umumnya riset dalam demargasi paradigma ini didasarkan pada teori Marxisme tradisional.

Paradigma humanis radikal, diwarnai oleh teori kritis dari Frankfurt School dan Habermas (Dillard dan Becker dalam Ihsan dan Ishak, 2005). Pandangan Habermas menyatakan bahwa objek studi sebagai suatu interaksi sosial yang disebut “dunia kehidupan” (*life world*), yang diartikan sebagai interaksi berdasarkan pada kepentingan kebutuhan yang melekat dalam diri manusia

dan membantu untuk pencapaian saling memahami (Sawarjuwono, 2002). Macintosh menyatakan bahwa humanis radikal memiliki visi praktik akuntansi yang berorientasi pada orang yang mengutamakan idealisme humanistik dan nilai-nilai dibandingkan dengan tujuan organisasi.

Variabilitas *basic* epistemologi dalam pengembangan ilmu pengetahuan tersebut, para ilmuwan mengembangkan dan mengkonstruksi pengetahuan dengan sudut pandang yang dapat berbeda, tak terkecuali dalam akuntansi. Untuk itu, wajar manaka akuntansi kini telah berkembang memasuki berbagai wilayah dengan tanpa batas dan bersifat *open ended* terhadap disiplin lain. Akuntansi hendaknya didudukkan sebagai sebuah ilmu yang adaptif dalam banyak demargasi untuk mendukung pengelolaan dunia bisnis dan pengambilan keputusan yang berada dalam multi lingkungan.

KENISCAYAAN PERKEMBANGAN BEHAVIOUR ACCOUNTING.

Pendekatan klasik, akuntansi lebih menitik beratkan pada pola pikir normatif dan telah menguasai pemikiran akuntansi dalam satu dekade dan mengalami kejayaan pada tahun 1960-an. Baru sejak dekade 1970-an akuntansi mengalami pergeseran paradigma dan pemikiran dengan munculnya berbagai riset akuntansi keperilakuan.

Satu keniscayaan yang melatarbelakangi pergeseran paradigma tersebut adalah bahwa akuntansi normatif yang mampu bertahan dan mengalami kejayaan ternyata tidak cukup mujarab dalam menghadapi problematika praksis. Desain sistem akuntansi normatif yang dihasilkan dari riset akuntansi ternyata tidak dapat digunakan dalam praktik sehari-hari. Konsekwensinya, muncul pemikiran baru dalam bentuk tawaran pemahaman akuntansi deskriptif dalam praktik nyata. Alasan kedua munculnya pemikiran pemahaman riset akuntansi empiris yang memasukkan keperilakuan, ekonomi dan politik. Alasan ketiga, semakin terbukannya pola pikir ilmuwan dibidang akuntansi, serta kesadaran *open ended* terhadap ilmu sosial lain. Landasan metodologis (epistemologis) tentang cara pandang memperoleh kebenaran dan pengembangan ilmu pengetahuan sebagaimana tersebut diatas juga memberi kontribusi besar terhadap pergeseran paradigma akuntansi kearah eksistensi akuntansi keperilakuan. Mathews dan Parera sebagaimana dikutip Ghozali (2007) menyatakan akuntansi bukan hanya dibentuk dari lingkungan, melainkan akuntansi juga mampu mempengaruhi lingkungan. Dalam kejadian sehari-hari pada pratik di pasar modal, dimana laporan keuangan yang merupakan produk akuntansi yang diterbitkan perusahaan mampu mempengaruhi para pelaku dipasar modal. *Signalling theory* memberikan gagasan landasan teoretik tentang peran akuntansi dalam memberikan signal para pelaku di pasar modal ketika pengambilan keputusan.

Lebih jauh lagi, perkembangan instrumen keuangan terutama di pasar modal terutama munculnya *efficient market hypothesis* dan *agency theory*, telah menciptakan wajah baru dalam perkembangan ilmu akuntansi lewat perkembangan riset akuntansi. Beberapa pemikiran akuntansi dari Rochester dan Chicago mengembangkan apa yang disebut teori akuntansi positif (*positive*

accounting theory) yang menjelaskan mengapa akuntansi itu ada, apa itu akuntansi, mengapa akuntansi melakukan apa yang mereka lakukan, dan apa pengaruh dari fenomena itu terhadap manusia dan pengguna sumber daya (Ghozali & Chariri, 2001).

Untuk menjawab berbagai persoalan tersebut, serta untuk meningkatkan cakupan luas perkembangan akuntansi, ilmuan akuntansi banyak mengembangkan ilmu akuntansi dengan memasukkan dimensi keperilakukan dalam desain sistem akuntansi. Riset akuntansi keperilakukan dapat dikatakan sebagai bidang baru yang merupakan perkembangan akuntansi dalam bentuk upaya sistemik melibatkan keperilakukan individu, kelompok, organisasi bisnis, organisasi non bisnis dan teknologi informasi.

Akuntansi keperilakukan merupakan bagian dari ilmu akuntansi yang perkembangannya semakin meningkat dalam 25 tahun belakangan ini. Hal itu, ditandai dengan lahirnya sejumlah jurnal dan artikel yang berkenaan dengan keperilakukan seperti *Behaviour Research in Accounting*.

Riset keperilakukan dapat ditelusuri sejak tahun 1960-an atau lebih awal yaitu sejak *double entry* ditemukan oleh Lucas Pacioli (1949). Karya monumental yang lebih riil riset tentang akuntansi keperilakukan adalah *Controllershship Foundation of American* (1951) yang menyelidiki dampak anggaran terhadap manusia dan studi Hofsted & Kinerd (1970), yang mengangkat topik perilaku akuntan dan non-akuntan oleh fungsi akuntansi dan non akuntansi (Ishak & Ishak, 2004).

Hadayati (2002) menjelaskan bahwa sebagai bagian dari ilmu keperilakukan (*behavioral science*), teori-teori keperilakukan dikembangkan dari riset empiris atas perilaku manusia dalam organisasi. Dengan demikian perkembangan dan pergeseran akuntansi keperilakukan tak perlu diragukan lagi, mengingat produk akuntansi dan proses akuntansi sendiri melibatkan individu, kelompok, masyarakat dan negara (*stakeholders*), sehingga perkembangannya harus melibatkan produk keperilakukan pada lingkungan yang mengitarinya.

Arnold. V dan Sutton S.G (1997) mengidentifikasi dua kerangka konseptual (*conceptual frame work*) yang menjelaskan dan memberi kontribusi dalam akuntansi keperilakukan adalah riset akuntansi keperilakukan dalam suatu organisasi dan *agency theory*. Kerangka konseptual yang diadopsi dalam riset akuntansi keperilakukan berasal dari perilaku organisasi yang merupakan wilayah psikologi (Parker et.al 1989, Welsch et.al 1988). *Theory expectancy* yang merupakan cabang dari teori motivasi juga memiliki andil dalam menjelaskan pengaruh setting pengukuran kinerja, juga banyak diadopsi dalam penelitian akuntansi keperilakukan (Kren; 1990. Ronen dan Livingston; 1975).

Paling tidak, output riset akuntansi keperilakukan selama ini, memasuki demargasi, antara lain: (1) pembuatan keputusan dan pertimbangan oleh akuntan dan auditor; (2) pengaruh dan fungsi akuntansi seperti dalam kaitannya dengan partisipasi dan penyusunan anggaran, karakteristik sistem informasi, dan fungsi audit terhadap perilaku baik karyawan, manajer, investor, maupun wajib pajak; (3) pengaruh hasil dari fungsi informasi

akuntansi dalam penggunaan pertimbangan dan pembuatan keputusan (Ikhsan dan Ishak, 2005); dan (4) perkembangan *social responsibility* perusahaan terhadap *stakeholders*, dll (Nor Hadi, 2006).

Arnold. V dan Sutton S.G (1997) memetakan wilayah pengembangan akuntansi keperilakuan kedalam: (1) *The antecedents and consequences of using accounting information to evaluate subordinate performance*; (2) *The role of budget participation in organization control*; (3) *The consequences of incentive compensation contracting*; (4) *The antecedents and consequences of effective control and budgeting system design*.

KONTRIBUSI TEORI SOSIAL DALAM PERKEMBANGAN AKUNTANSI KEPERILAKUAN

Keperilakuan manusia merupakan satu tindakan yang dilihat dalam dimensi yang mengitarinya serta mengarah pada satu tipologi (tampilan) tertentu. Misalnya, perilaku menghindar dari pemberian, perilaku *income smothering* oleh manajemen, perilaku *maral hazard* dan lain-lain. Perilaku berakar dari sikap yang diperankan seseorang yang mengarah pada aktus (tindakan) tertentu. Sikap adalah suatu hal yang mempelajari mengenai tendensi tindakan, baik yang menguntungkan maupun yang kurang menguntungkan, tujuan manusia, objek, gagasan atau situasi. Sikap merupakan tendensi atau kecenderungan dalam menjawab atau merespon dan bukan dalam menanggapi dirinya sendiri. Sikap bukanlah perilaku, melainkan menghadirkan suatu kesiapsiagaan untuk tindakan yang mengarah pada perilaku.

Dalam dunia akuntan, sikap tak dapat dipisahkan dalam memerankan fungsi. Akuntansi yang didalamnya melibatkan akuntan juga tidak dapat dipisahkan dengan sikap aktornya, baik dalam proporsi penyusunan laporan, pengguna maupun analisis informasi dalam pengambilan keputusan. Artinya, bahwa perkembangan ilmu akuntansi, secara inheren dan eksplisit mengandung satu hubungan saling ketergantungan terhadap sikap orang yang mempraktikkan maupun menggunakan termasuk *contingency* lingkungan dan budaya yang mengitarinya.

Dalam tataran pengembangan ilmu pengetahuan, teori-teori sikap telah memberikan kontribusi besar, terutama perkembangan teori akuntansi positif (*positive accounting theory*) *icon* dalam bidang akuntansi. Beberapa teori sosial yang banyak memberi kontribusi dalam akuntansi keperilakuan, seperti:

- 1) Teori pertimbangan sosial, yang memiliki inti bahwa manusia dapat menciptakan perubahan dalam sikap individu jika mau memahami struktur yang menyangkut sikap orang lain dan membuat pendekatan setidsaknyta untuk mengubah ancaman.
- 2) Konsistensi dan teori perselisihan, yang memiliki inti bahasan bahwa perubahan sikap merupakan hal yang masuk akal dan merupakan proses yang mencerminkan orang-orang yang dibuat untuk menyadari inkonsistensi antara sikap dan perilaku mereka, sehingga mereka

termotivasi untuk mengoreksi inkonsistensi tersebut dengan mengubah sikap maupun perilakunya ke arah yang lebih baik

- 3) Teori disonansi kognitif, yang menjelaskan tentang hubungan antara sikap dan perilaku. Leon Festinger (1950) menyatakan disonansi adalah inkonsistensi, yang mana disonansi kognitif berangkat dari inkonsistensi yang dipersepsikan oleh seseorang oleh atau lebih sikapnya, atau perilaku terhadap sikapnya. Setiap inkonsistensi akan menghasilkan rasa tidak nyaman, sebagai akibatnya seseorang akan mencoba untuk menguranginya.
- 4) Teori persepsi diri, orang-orang mengembangkan sikap berdasarkan bagaimana mereka mengamati dan menginterpretasikan perilaku mereka sendiri. Teori ini mengusulkan bahwa sikap tidak menentukan perilaku, tetapi sikap itu dibentuk setelah perilaku terjadi guna menawarkan sikap konsisten dengan perilaku.
- 5) Teori motivasi, tahun 1950-an merupakan kurun waktu yang berhasil dalam mengembangkan konsep-konsep motivasi. Tiga teori spesifik dirumuskan selama kurun waktu ini, meskipun diserang keras dan saat ini validitasnya dipertanyakan. Ketiga teori tersebut adalah teori hirarkhi kebutuhan, teori X dan Y, dan teori motivasi gignine. Teori ini dikatakan teori motivasi awal, paling tidak karena dua alasan: (1) teori-teori ini mewakili suatu dasar dari mana teori-teori kontemporer berkembang; (2) para manajer menggunakan teori ini dan istilah-istilah ini untuk menjelaskan motivasi karyawan secara teratur.
- 6) Teori kebutuhan dan kepuasan Maslow. Teori ini besumsi bahwa manusia memiliki tingkatan kebutuhan, dan pemenuhan kebutuhan ini akan berdampak perilaku yang motivasi dan kepuasan. Teori Maslow membagi tingkatan kebutuhan, atas: (1) fisiologis (*physiological*); (2) keamanan (*safety*); (3) sosial (*social*); (4) penghargaan (*esteem*); dan (5) aktualisasi diri (*self actualization*).
- 7) Beberapa teori sosial lain seperti: teori persepsi, teori keadilan, teori ERG, *expectancy theory*, teori penguatan, *goal setting theory*, teori atribusi, teori agency, teori contingency, teori legitimacy, teori stewardship, *equity theory* dan lain-lain.

KONTRIBUSI PERKEMBANGAN RISET AKUNTANSI KEPERILAKUAN

Perkembangan riset dibidang akuntansi keperilakuan tidak dapat dipisahkan dengan perkembangan ilmu akuntansi khususnya dalam akuntansi manajemen. Perkembangan akuntansi keperilakuan telah memberikan legitimasi sebagai ilmu sosial yang terbuka (*open ended*) dan telah mengadopsi secara sistemik di berbagai dimensi dan pemanfaat ilmu sosial untuk menjawab berbagai fenomena yang saling terkait. Dengan demikian, ilmu keperilakuan yang bersumber dari sosiologi, antropologi dan psikologi telah memasuki beberapa ranah disiplin dibidang akuntansi, dan telah membuktikan bahwa sulit memisahkan secara diametral atau bahkan saling keterhubungan yang sangat dekat dan resiprokal antara keperilakuan dengan produk akuntansi

dalam banyak situasi. Beberapa wilayah pengembangan akuntansi keperilakuan (*behavioral accounting*), antara lain: (1) auditing; (b) akuntansi keuangan; (c) akuntansi manajemen; (d) sistem informasi akuntansi dan (e) akuntansi perpajakan dan lain-lain.

Arnold dan Sutton (1997) melakukan peta analisis tentang perkembangan riset akuntansi keperilakuan sebagaimana terangkum dalam tabel berikut ini:

Tabel 1

No	Topik	Peneliti
1	<i>The Antecedents and consequences of using accounting performance measures to evaluate subordinate performance</i>	Abernethy & Stoelwider (1991); Araya (1990) Brownell (1982a); Brownell (1982b); Brownell (1982c); Brownell & Dunk (1991); Brownell & Hirst (1986); Collins (1984); Dunk (1989); Dunk (1992); Govindarajan (1984); Gupta (1985); Hirst 1983); Hopwood (1972); Imoisili (1989); Merchant (1990); Otley (1978); Wiesenfeld & Killough (1992).
2	<i>The antecedents of using accounting performance measures</i>	Hopwood (1974); Kaplan & Mackey (1992; Merchant (1990) ; Searfoss (1976) dan Simon (1987)
3	<i>The relation to performance, job satisfaction and motivation</i>	Brownell (1981); Brownell (1982); Brownell (1983); Brownell (1985); Brownell & Merchant (1990); Chalos & Haka (1990); Chenhall (1986); Dunk (1993); Ferris (1977); Govindarajan (1986); Kenis (1979); Kren (1992); Kren (1992); Licata (1986); Merchant (1981); Mia (1989); Milani (1975); Searfoss and Monczka (1973)
3	<i>The relation to budget slack</i>	Chow et al (1988); Chow et al (1991); Dunk (1993); Kren (1993); Merchant (1995); Nbouri (1994); Onsi (1973); Waller (1987); Waller & Bishop (1990); Young (1985)
4	<i>The consequences of incentive compensation contracting: the relation to performance</i>	Frederickson (1992); Chow (1983); Shields and Waller (1988); Waller and Chow (1985); Young (1993).
5	<i>The antecedents and consequences of effective control and budgeting system design: the effect of individual and organizational factors</i>	Bruns & Waterouse (1975); Chenhall & Morris (1986); Gul (1991); Khandwalla (1972); Kimmel & Kren (1994); Kren & Ker (1993).
6	<i>The antecedent of control and budgeting system design</i>	Macintosh & Daft (1987); Merchant (1981); Merchant (1984); Mia & Chenhall (1994); Rockness & Shields (1984); Williams et al (1990).
7	<i>The consequences of control and budgeting system design</i>	Collins (1978); Collins et al (1987); Covaleski & Dirsmith (1979); Macintosh & Williams (1992); Merchant (1985); Merchan & Manzoni (1989) Seiler & Bartlett (1982); Swieringa & Moncur (1972).

PENUTUP

Pengembangan ilmu akuntansi dari akuntansi normatif, positif sampai akuntansi keperilakuan merupakan satu keniscayaan. Hal itu, tak lepas dari karakter akuntansi sebagai *social science* yang bersifat *open ended*. Keterbukaan akuntansi tak lepas dari peran landasan epistemologis dari ilmu pengetahuan, dimana terdapat beberapa paradigma pemikiran untuk memperoleh kebenaran dari yang bersifat objektif dan subyektif.

Pengembangan akuntansi keperilakuan yang memasukkan wilayah teori-teori sosiologi, antropologi serta psikologi memberikan kontribusi besar terhadap kemanfaatan praktik akuntansi, khususnya dalam akuntansi manajemen. Paling tidak, output riset akuntansi keperilakuan memberikan kontribusi, seperti: (1) pembuatan keputusan dan pertimbangan oleh akuntan serta auditor; (2) pengaruh dan fungsi akuntansi seperti dalam kaitannya dengan partisipasi dan penyusunan anggaran, karakteristik sistem informasi, dan fungsi audit terhadap perilaku baik karyawan, manajer, investor, maupun wajib pajak; (3) pengaruh hasil dari fungsi informasi akuntansi dalam penggunaan pertimbangan dan pembuatan keputusan (Ikhsan dan Ishak, 2005); dan (4) perkembangan *social responsibility* perusahaan terhadap *stakeholders*, dll (Nor Hadi, 2006).

Untuk tataran perkembangan dalam riset akuntansi, Arnold. V dan Sutton S.G (1997) memetakan tidak kurang dari sekitar 60-an tahun, wilayah pengembangan akuntansi keperilakuan di *break down* kedalam: (1) *The antecedents and consequences of using accounting information to evaluate subordinate performance*; (2) *The role of budget participation in organization control*; (3) *The consequences of incentive compensation contracting*; (4) *The antecedents and consequences of effective control and budgeting system design*

DAFTAR PUSTAKA

- Ansari, S. and K. Euske, 1987. *Rational, Rationalizing and reifying of Accounting Data in Organization*” Accounting, Organization and Society. p. 12
- Araya, et al, 1990. *Accounting Information and The Outcome of Collective Bargaining: Some Explanatory Evidence*, Behavioral Research in Accounting.
- Amstrong, P, 1985. *Changing Management Control Strategies: The Role of Competition Between Accountancy and Other Organizational Profession*, Accounting, Organization and Society, p 10.
- Arnold, V and S.G Sutton, 1997. *Behavioral Accounting Research: Foundation and Frontiers*, American Accounting Association.
- Ball, R.J. and P. Brown, 1979. *An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers*, Journal of Accounting Research, Autumn
- Burrell, G. and G. Morgan, 1979. *Sociological Paradigm and Organizational Analysis*, London, Heineman.

- Chalmers, AF, 1991. *What is This Thing Called Science?*, University of Quesensland Press.
- Chambers, RJ, 1996. *Accounting Evaluation and Economic Behavior*, Englewood Cliffs. New York, Prentice Hill.
- Chua, WF, 1986. *Radical Development in Accounting Thought*, The Accounting Review, Vol. 61. No. 4
- Copers, DJ, 1983. *Tidiness, Muddle and Things: Commonalities and Divergencies in Two Approaches to Management Accounting Researc*,” Accounting, Organization and Society. p 8.
- Ghozali, Imam, 2007. *Pergeseran Paradigma Akuntansi dari Positivisme ke Perspektif Sosiologis dan Implikasinya terhadap Pendidikan Akuntansi di Indonesia*, Jurnal MAKSI: Vol. 7, No. 1. Magister Akuntansi, Pasca Sarjana, UNDIP.
- Govindarajan, V, 1994. *Appropriatness of Accounting Data in Performance Evalutaion: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable*, Accounting, Organization, and Society.
- Ikhsan, Arfan dan Ishak, Muhammad, 2005. *Akuntansi Keperilakuan*, Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Triyuwono, Iwan, 2000. *Organisasi dan Akuntansi Syari’ah*, Yogyakarta, Penerbit LkiS.
- Sudibyoy, Bambang, 2001. *Telaah Epistimologis Standar Evidential Matter serta Implikasinya pada Kualitas Audit dan Integritas Pelaporan Keuangan di Indonesia*, Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar pada Fakultas Ekonomi Universitas Gajahmada, Yogyakarta.