

## MATA KULIAH AKUNTANSI KEPERILAKUAN DALAM KURIKULUM STRATA I DI JURUSAN AKUNTANSI

NUR INDRIANTORO

Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada

Akuntansi Keperilakuan sebagai suatu mata kuliah belum banyak ditawarkan di perguruan tinggi Indonesia. Dalam tulisan ini ditawarkan argumen bahwa mata kuliah tersebut bisa ditawarkan paling tidak sebagai mata kuliah pilihan untuk membekali mahasiswa dalam memahami aspek keperilakuan dalam pekerjaannya kelak setelah selesai dari studinya.

*Key words* : Akuntansi keperilakuan, *behavioral accounting*, kurikulum, strata-1

### PENDAHULUAN

Akhir-akhir ini muncul pendapat bahwa semestinya dibuka kemungkinan memasukkan aspek keperilakuan dalam kurikulum akuntansi di Indonesia. Kemungkinan tersebut mungkin segera terealisasi dengan akan diberlakukannya kurikulum akuntansi baru. Pada kurikulum pendidikan akuntansi tingkat S1 yang baru tersebut, perguruan tinggi akuntansi bisa menawarkan mata kuliah akuntansi keperilakuan sebagai salah satu mata kuliah pilihan. Dalam makalah ini penulis mencoba memaparkan beberapa pengalaman penulis dalam merancang dan mengajarkan mata-kuliah akuntansi keperilakuan yang telah diterapkan di Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada sejak tahun ajaran 1995/1996.

Di Amerika Serikat, aspek keperilakuan dalam akuntansi belum merupakan topik yang dianggap penting sampai tahun 1960-an. Baru pada akhir tahun 1960-an *American Accounting Association* membentuk *Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum* (AAA, 1971). Dalam laporannya, komite tersebut merekomendasikan agar akuntan akademik segera "mengambil tanggung-jawab untuk memasukkan materi yang relevan dari ilmu keperilakuan ke dalam kurikulum akuntansi (AAA, 1971)." Kesimpulan tersebut didasarkan pada asumsi bahwa "akuntansi dalam kenyataannya merupakan proses keperilakuan, karenanya pendidikan akuntansi harus memberikan perhatian yang cukup atas aspek-aspek keperilakuan tersebut (AAA, 1971)." Beberapa tahun setelah laporan tersebut, muncullah

beberapa buku yang mencoba membahas aspek keperilakuan, misalnya buku kumpulan artikel yang diedit oleh Schiff dan Lewin (1974) dan buku yang ditulis oleh Hopwood (1974). Meskipun laporan tersebut segera mendapatkan respon dari penulis-penulis tersebut penulis yang lain baru lebih dari lima-belas tahun kemudian menerbitkan buku yang terkait dengan aspek keperilakuan (Siegel dan Ramanauskas-Marconi, 1989; Belkaoui, 1989; dan Parker et al., 1989).

Perkembangan lain yang menggembirakan adalah bahwa saat ini beberapa buku ajar, terutama yang berkaitan dengan akuntansi manajemen, sudah membahas aspek keperilakuan dalam bab yang terpisah. Hirsch (1994), misalnya, membahasnya dalam bab pertama dengan judul "informasi dan perilaku manusia." Sedangkan Anthony dan Govindarajan (1995) membahas aspek keperilakuan dalam bab kedua yang diberi judul "perilaku dalam organisasi." Begitu pula dengan Atkinson et al. (1997) yang membahas secara khusus dalam bab terakhir buku mereka dengan judul bab "akuntansi manajemen dan perancangan sistem pengendalian: faktor-faktor keperilakuan dan manajemen perubahan." Sementara itu buku ajar yang cukup banyak digunakan seperti Hansen dan Mowen (1997) dan Garrison dan Noreen (1997) lebih suka memasukkan aspek keperilakuan ini tidak secara terpisah dalam suatu bab tersendiri.

Penelitian akuntansi yang terkait dengan aspek keperilakuan pun berkembang pesat seperti yang direview oleh Hopwood (1989), Birnberg dan Shields (1989), Burgstahler dan Sundem (1989), Caplan (1989), dan Lord (1989). Dan sesungguhnya, dibandingkan dengan perkembangan dalam kurikulum pendidikan akuntansi, penelitian dalam bidang akuntansi keperilakuan jauh lebih berkembang. Menurut pengamatan penulis, banyak dari hasil-hasil penelitian tersebut yang belum menjadi bahan ajar dalam buku-ajar akuntansi hingga saat ini. Implikasi penelitian akuntansi ke dunia praktik juga belum menunjukkan pengaruhnya. Caplan (1989) berargumen bahwa kecilnya dampak penelitian tersebut dalam dunia praktik disebabkan oleh dikondisikannya akuntan praktik oleh pengalaman pendidikan dan organisasinya. Misalnya, konsekuensi disfungsi praktik manajemen lebih berfokus pada laba jangka pendek dibanding jangka panjang adalah karena pengalaman pendidikan dan organisasi mereka sangat sedikit dalam memperhatikan konsekuensi keperilakuan dari apa yang mereka kerjakan.

Pendapat Caplan (1989) tersebutlah yang mendorong penulis untuk mengamati dan menguji secara arbitrari apakah mahasiswa cukup memahami konsekuensi keperilakuan dari teknik atau konsep yang diajarkan kepada mereka. Data anekdotal yang penulis peroleh ternyata menunjukkan bahwa sebagian besar mahasiswa, dan mungkin juga praktisi, tidak memahami atau menyadari konsekuensi keperilakuan yang mungkin timbul dari penerapan teknik akuntansi tertentu. Salah satu kemungkinan penyebab fenomena tersebut adalah kurang ditekankannya interpretasi konsekuensi keperilakuan dalam mata kuliah yang seharusnya memperhatikan hal ini.

## ASPEK KEPERILAKUAN DALAM AKUNTANSI: HARUSKAH SEBAGAI MATA KULIAH TERPISAH?

Kesimpulan laporan komite yang dibentuk oleh AAA (1971) bahwa akuntansi pada hakekatnya adalah proses berperilaku dan karenanya akuntan pendidik seharusnya memasukkannya dalam kurikulum akuntansi menimbulkan pertanyaan baru: apakah aspek berperilaku tersebut diajarkan sebagai komponen mata-kuliah akuntansi manajemen, akuntansi keuangan, sistem informasi akuntansi, dan pengauditan? atau, sebagai alternatif aspek berperilaku dalam akuntansi tersebut diajarkan dalam suatu mata-kuliah khusus.

Pendekatan pertama, mengajarkan aspek berperilaku sebagai komponen mata kuliah akuntansi, mempunyai keuntungan bahwa mahasiswa lebih mudah mengkaitkan aspek berperilaku untuk topik akuntansi tertentu pada saat topik tersebut dibahas. Misalnya, pada saat membahas topik penggunaan ROI sebagai tolok ukur kinerja pusat investasi pengajar mata kuliah sistem pengendalian manajemen bisa menekankan konsekuensi disfungsi penggunaan ROI tersebut. Begitu pula pada saat membahas penganggaran, bisa dibahas keuntungan penggunaan sistem yang bersifat partisipatif maupun kemungkinan timbulnya *budgetary slack* karena penggunaan sistem yang sama.

Kelemahan pendekatan mengajarkan aspek berperilaku sebagai komponen yang melekat pada mata kuliah akuntansi umumnya adalah bahwa pengajar mata kuliah tersebut tidak cukup punya waktu untuk menekankan aspek tersebut. Lebih sulit lagi kalau dosen mata kuliah tersebut tidak mempunyai apresiasi terhadap aspek berperilaku ini. Dari pengamatan penulis, tampaknya agak sulit untuk mengharapkan dosen-dosen akuntansi di Indonesia agar menekankan aspek berperilaku ini dalam pendekatan pengajaran mereka. Paling tidak seandainya pendekatan ini memang pernah dilakukan, bukti anekdotal yang penulis kemukakan pada bagian pendahuluan, menunjukkan bahwa mahasiswa tidak memahami aspek berperilaku tersebut. Kemungkinan penjelas lain dari bukti anekdotal ini adalah bahwa memang selama ini aspek berperilaku kurang ditekankan, atau bahkan tidak diberikan, pada mata-kuliah mata-kuliah akuntansi tradisional.

Pendekatan kedua, mengajarkan aspek berperilaku dalam mata-kuliah tersendiri, mempunyai keunggulan bahwa mahasiswa bisa menerima penjelasan, atau mendiskusikan, aspek berperilaku tersebut secara terpadu. Pengajar juga dimungkinkan untuk membahas secara mendalam teori-teori berperilaku dan menghubungkannya secara langsung dengan topik akuntansi yang mengandung aspek berperilaku. Pendekatan ini sekaligus juga menutup kekurangan tidak ditekankannya aspek berperilaku pada mata-kuliah mata-kuliah akuntansi yang sebelumnya pernah diambil oleh mahasiswa. Kelemahan pendekatan ini, berdasarkan pengalaman penulis, adalah menjadinya mata-kuliah ini semacam mata-kuliah *capita-selecta*, karena pengajar harus mengajarkan aspek berperilaku untuk hampir semua bidang akuntansi. Percobaan untuk hanya menekankan aspek berperilaku pada bidang tertentu

akuntansi, bisa membawa pemahaman yang salah pada mahasiswa bahwa bidang lain tidak mengandung aspek keperilakuan. Akibatnya, pembahasan aspek keperilakuan, meskipun merata untuk semua bidang akuntansi tetapi akhirnya tidak bisa mendalam dan kadang-kadang sulit untuk mempertahankan tingkat perhatian mahasiswa secara sama untuk masing-masing topik.

## **TOPIK PEMBAHASAN DALAM MATA KULIAH AKUNTANSI KEPERILAKUAN**

Memilih topik pembahasan akuntansi keperilakuan ternyata juga tidak mudah. Menggunakan klasifikasi yang dipaparkan oleh Caplan (1989) pemikiran akuntansi keperilakuan bisa dikategorikan sebagai berikut:

- I. Akuntansi Keuangan
  - A. Perilaku manajer dan akuntan dalam pembuatan dan penyajian informasi keuangan.
  - B. Karakteristik dan perilaku pemakai informasi keuangan.
- II. Akuntansi Manajerial
  - A. Variabel keperilakuan individual.
  - B. Isu-isu organisasional.
- III. Pengauditan.
  - A. Perilaku individual dalam suatu lingkungan pengauditan.
  - B. Pengambilan keputusan dengan pertimbangan profesional oleh Auditor
- IV. Akuntansi Sumber Daya Manusia
- V. Akuntansi Sosial
- VI. Sistem Informasi Akuntansi dan Pengolahan Informasi Manusia.

Masalah utama dalam mencoba membahas semua topik yang masuk dalam kategori tersebut adalah bahwa buku-ajar yang bisa kita gunakan untuk mata-kuliah ini terbatas sekali jumlahnya. Pengajar bisa memilih menggunakan buku tulisan Hopwood (1974) yang terdiri atas sembilan bab yaitu: mengapa mempertimbangkan aspek keperilakuan dalam akuntansi; pengendalian dalam organisasi; beberapa isu dalam penganggaran; partisipasi dalam proses penganggaran; peran data akuntansi dalam evaluasi kinerja; informasi akuntansi dan proses pengambilan keputusan ; interpretasi informasi; penggunaan laporan akuntansi eksternal; dan, perancangan sistem akuntansi. Meskipun buku ini terhitung lama, tetapi cakupan materinya sangat mendalam dan ditulis oleh pakar yang dikenal sebagai salah seorang peneliti dan pemikir akuntansi keperilakuan senior yang banyak diacu oleh penulis lain. Kelemahan buku ini adalah cakupannya yang lebih dominan pada pengendalian dan penganggaran saja. Topik-topik lain seperti yang diusulkan oleh Caplan (1989) tidak dicakup dalam buku ini.

Buku lain yang bisa dipertimbangkan adalah buku yang ditulis oleh Parker

et al. (1989). Buku ini mencakup materi lebih luas dibanding tulisan Hopwood (1974) dan terdiri atas sepuluh bab yaitu: pendahuluan; individu, kelompok, dan perilaku keorganisasian; akuntan dalam organisasi; perencanaan dan pengendalian yang bersifat penganggaran; dampak informasi akuntansi pada perilaku dan kinerja manajerial; dampak pengauditan; komunikasi akuntansi; akuntansi ke dan untuk pegawai; akuntansi dampak sosial; dan konteks sosial, politikal, dan keorganisasian. Disamping lebih luas, buku ini juga lebih mutakhir termasuk dalam menyampaikan hasil penelitian akuntansi sampai menjelang tahun 1989. Hanya saja keinginan pengarang buku tersebut untuk menyampaikan banyak hasil riset membuat buku tersebut menjadi semacam review hasil penelitian dengan konsekuensi pembahasannya menjadi terlalu ringkas. Menurut pendapat penulis makalah ini, buku ini menjadi kurang cocok untuk digunakan pada tingkat Strata 1.

Buku dengan karakteristik yang sama dengan buku Parker et al. (1989) ini juga ditulis oleh Belkaoui (1989). Belkaoui mengorganisasi bukunya menjadi tujuh bab yaitu: pendekatan kontijensi untuk perancangan sistem akuntansi; fiksasi data dan fungsional; praktik *slack*: sebuah *review*; akuntansi dan bahasa; penentuan tujuan, penganggaran partisipatif, dan kinerja; pertimbangan sumber daya manusia pada kantor akuntan publik; dan, determinisme kultural dalam akuntansi. Buku yang bersifat lebih sebagai *review* hasil-hasil penelitian ini, dengan demikian tidak cocok untuk digunakan untuk buku-ajar utama dalam mata kuliah akuntansi berperilaku pada program akuntansi strata 1.

Siegel dan Ramanauskas-Marconi (1989) mencoba menulis sebuah buku-ajar yang tampaknya berusaha untuk mengatasi kelemahan beberapa buku lainnya dengan menggunakan gaya deskriptif tanpa pembahasan aplikasi kuantitatif canggih atau teknik statistik yang rumit. Buku ini juga memaparkan semacam kasus pendek pada sebagian besar awal bab buku tersebut untuk mendorong mahasiswa untuk mencari jawaban dalam bab tersebut dan kemudian bab tersebut ditutup dengan kemungkinan solusi masalah atau dilema yang dimunculkan pada kasus di awal bab dengan konsep berperilaku yang dipaparkan pada bab yang bersangkutan. Buku yang ditulis menjadi dua-puluh satu bab ini mencakup semua yang diusulkan oleh Caplan (1989). Sayangnya, gaya deskriptif ini seringkali menjadi paparan yang sulit dicerna oleh mahasiswa karena tidak menampilkan hubungan variabel berperilaku dengan jelas, seperti yang menjadi karakteristik buku lainnya yang menggunakan basis hasil penelitian. Meskipun demikian, sebelum ada buku lain yang lebih memenuhi semua harapan kita, buku ini bisa menjadi pilihan untuk digunakan sebagai buku-ajar utama. Untuk mengatasi kekurangan buku ini, penulis makalah ini menggunakan pelengkap dari buku-buku lain seperti bisa dilihat pada lampiran yaitu buku Hopwood (1974), Parker et al. (1989), dan Hogarth (1987).

## PENUTUP

Memahami betapa pentingnya aspek berperilaku dalam akuntansi,

penulis berpendapat bahwa sudah saatnya dunia pendidikan akuntansi untuk mulai memasukkan aspek akuntansi keperilakuan dalam kurikulum. Yang paling ideal adalah semua pengajar mata-kuliah akuntansi memasukkan unsur akuntansi keperilakuan sebagai komponen mata kuliahnya.

Sebagai pelengkap bisa ditawarkan mata-kuliah khusus yang membahas aspek keperilakuan dalam akuntansi seperti yang telah dibahas di atas. Mata kuliah akuntansi keperilakuan ini bisa dijadikan salah satu mata kuliah pilihan jurusan.

## REFERENSI

- American Accounting Association, "Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum," *Accounting Review* (supplement to vol. XLVI), 1971, hl. 247-285.
- Anthony, Robert N., dan Vijay Govindarajan, *Management Control Systems*, 8th Edition, Chicago: Irwin, 1995.
- Atkinson, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, dan S. Mark Young, *Management Accounting*, 2nd Edition, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 1997.
- Belkaoui, Ahmed, *Behavioral Accounting: The Research and Practical Issues*, New York: Quorum Books, 1989.
- Binberg, Jacob G., dan Raghu Nath, "Implication of Behavioral Science for Managerial Accounting," *Accounting Review*, July, 1967.
- Binberg, Jacob G., dan Jeffrey F. Shields, "Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search for Order," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, Juni 1989, hl. 23-74.
- Burgstahler, David, dan Gary L. Sundem, "The Evolution of Behavioral Accounting Research in the United States, 1968-1987," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, Juni 1989, hl. 75-108.
- Caplan, Edwin H., "Behavioral Accounting-A Personal View," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, Juni 1989, hl. 109-123.
- Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen, *Management Accounting*, 4th Edition, Cincinnati, OH: South-Western College Publishing, 1997.
- Hirsch, Maurice L., *Advanced Management Accounting*, 2nd Edition, Cincinnati, OH: South-Western College Publishing, 1994.
- Hogarth, Robin, *Judgment and Choice*, 2nd Edition, John Wiley & Sons: Chichester, 1987.
- Hopwood, Anthony, *Accounting and Human Behaviour*, Prentice Hall: Englewood Cliff, NJ, 1974.
- \_\_\_\_\_, "Behavioral Accounting in Retrospect and Prospect," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, Juni 1989, hl. 1-22.
- Garrison, Ray H., dan Eric W. Noreen, *Managerial Accounting: Concept for Planning, Control, Decision Making*, 8th Edition, Burr Ridge, IL: Irwin, 1997.
- Lord, Alan T., "The Development of Behavioral Thought in Accounting, 1952-1981," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, Juni 1989, hl. 124-149.
- Parker, Lee D., Kenneth R. Ferris, dan David T. Otley, *Accounting for The Human Factor*, Prentice Hall: New York, 1989.
- Schiff, Michael dan Arie Y. Lewin, *Behavioral Aspects of Accounting*, Prentice Hall: Englewood Cliff, NJ, 1974.
- Siegel, Gary, dan Helene Ramanauskas-Marconi, *Behavioral Accounting*, South-Western Publishing Co: Cincinnati, OH, 1989.
- Young, S. Mark, "A Framework for Research on Successful Adoption and Performance of Japanese Manufacturing Methods," *Academy of Management Review*, 1992, hl. 677-700.