

PENGARUH BUDAYA TERHADAP SISTEM AKUNTANSI DALAM PELAPORAN KEUANGAN

Oleh: Poltak Manullang

Abstrak: *Pelaporan keuangan memiliki peranan penting dalam proses akuntansi. Untuk menjaga obyektivitas isi laporan keuangan, maka setiap negara menetapkan standar pelaporan keuangan, baik melalui ketentuan pemerintah, organisasi profesi atau institusi lain yang diberi wewenang oleh pemerintah.*

Budaya dianggap sebagai salah satu faktor utama yang menyebabkan keragaman standar tersebut. Selain budaya yang mempengaruhi system pelaporan adalah terjadinya perubahan dalam aktivitas operasi perusahaan. Perubahan ini ada yang dapat dilaporkan langsung dalam laporan keuangan, tetapi ada juga yang tidak dapat dilaporkan karena belum jelas standarnya. Hal ini memerlukan pengungkapan yang lengkap (disclosure).

Tulisan ini menjelaskan perkembangan penelitian yang mempelajari pengaruh budaya terhadap sistem akuntansi dalam pelaporan keuangan. Dalam kurun waktu 23 tahun, sejak Hofstede mengungkap dimensi budaya pada tahun 1980, penelitian di bidang ini terus dilakukan di berbagai negara.

Keywords: *culture, accounting change, disclosure, corporate reporting system*

Pendahuluan

Pelaporan keuangan yang berlaku di suatu negara biasanya ditentukan melalui aturan pemerintah, atau badan swasta lain yang diberi wewenang. Aturan pelaporan keuangan tersebut adalah standar akuntansi dan di Indonesia adalah Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang ditetapkan oleh organisasi profesi akuntansi yaitu Ikatan Akuntan Indonesia.

Dari beberapa pengamatan yang dilakukan oleh peneliti, terlihat ada perbedaan standar akuntansi yang berlaku di setiap negara. Peneliti terus mencari penyebab perbedaan ini, dan mencoba melakukan harmonisasi dalam standar akuntansi. Hal ini semakin penting ketika sebuah perusahaan dapat atau menjual sahamnya di negara lain melalui pasar modal. Standar akuntansi manakah yang harus diikuti dalam pelaporan keuangan? Faktor apa saja yang mempengaruhi sistem akuntansi dan pada akhirnya mempengaruhi juga sistem pelaporan keuangan perusahaan di tiap negara? Apakah perbedaan budaya di setiap negara menyebabkan terjadinya perbedaan sistem akuntansi di antara negara tersebut?

Definisi Budaya

Budaya adalah: *"the collective programming of the mind which distinguishes the members of one group from another."* (Hofstede, 1980); *"...integrated system of learned behaviour patterns that are characteristic of the members of a society and that are not the result of biological inheritance. Culture is therefore acquired behaviour. But it is as much a part of the*

natural universe as the stars in the heavens, for it is a natural product of man's activities, and man is part of nature. " (Violet, 1983); *" the total pattern of human behaviour and its products embodied in thought, speech, action and artefacts and dependent upon man's capacity for learning and transmitting knowledge to succeeding generations through the use of tools, language and systems of abstract thought "* (Bloom and Naciri, 1989)

" Culture consists of patterns, explicit and implicit, of and for behaviour acquired and transmitted by symbols, constituting the distinctive achievements of human groups, including their embodiments in artefacts; the essential core of culture consists of traditional (historically derived and selected) ideas and especially their attached values; Cultural systems may on one hand be considered as products of action, on the other as conditioning elements of further action." (Belkaoui, 1992)

Dari beberapa definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa budaya memiliki sifat: Kolektif (kelompok, atau masyarakat); Merupakan produk sosial yang timbul secara alamiah; Dapat berupa tindakan, pemikiran, bahasa, maupun latar belakang sejarah, baik berupa hal yang eksplisit maupun implicit; dan dapat dijadikan ciri khas kelompok yang satu terhadap kelompok lainnya.

Sistem Akuntansi

Sistem akuntansi adalah: *"..accounting standard as imposed by regulatory requirements, professional bodies, or other influences"* (Lanis and McFarling, 2004); *"...is seen as consisting of the authorities that regulate the system and the ways in which the authorities formulate and administer regulations, the nature of the interactions among the authorities of regulation, and the social status and functions attributed to the different authorities and mechanisms and not just the technical outputs of the system"* (Verma-Gray, 1997)

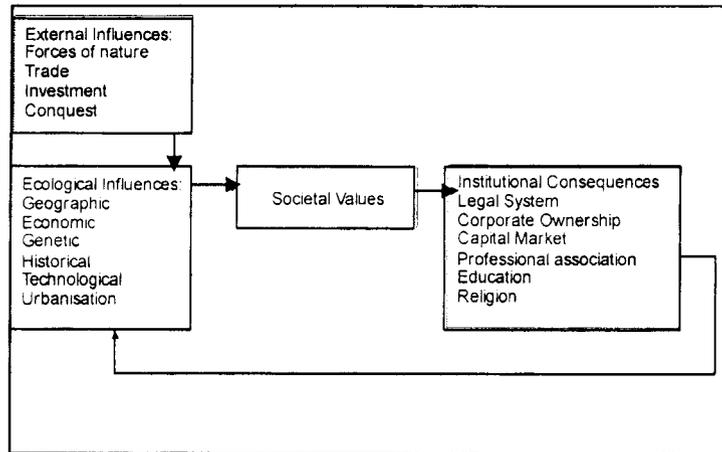
Dari kedua definisi diatas dapat disimpulkan bahwa sistem akuntansi adalah kumpulan standar, aturan, kebijakan dalam bidang akuntansi yang ditetapkan oleh pemerintah, organisasi profesi atau institusi lainnya, yang timbul karena adanya interaksi antara lembaga tersebut dan juga lembaga lainnya dalam rangka menjalankan fungsi sosial.

Perkembangan Penelitian

Berikut ini merupakan uraian hasil perkembangan penelitian yang dilakukan oleh para peneliti sebelumnya, antara lain model Hofstede, model Gray, model McKinnon, model Verma – Gray, dan model

a. Model Hofstede (1980, 1987)

Hofstede melakukan penelitian untuk mempelajari hubungan antara 4 dimensi budaya yaitu faktor eksternal, faktor ekologi, nilai sosial, dan dampak institusi. Keempat faktor ini digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1: Model Hofstede (1980)

Dalam penelitian ini, Hofstede menetapkan 4 index untuk menggambarkan karakteristik budaya setiap negara. Keempat index itu adalah:

1. Uncertainty Avoidance Index (UAI), yaitu derajat ketidaknyamanan/ penolakan anggota masyarakat tertentu terhadap hal yang tidak pasti atau ambigu. Index ini juga sekaligus menggambarkan seberapa besar anggota masyarakat tsb menyenangi hal-hal yang serba pasti dan keseragaman.
2. Masculinity Index (MAS), yaitu derajat preferensi masyarakat akan pencapaian prestasi, heroisme, dan kesuksesan materi. Sebaliknya index ini juga dapat menggambarkan derajat "femininitas" suatu masyarakat, yaitu yang preferensi terhadap hubungan satu sama lain, kesederhanaan, membantu yang lemah, dan kualitas hidup.
3. Power distance Index (PDI), yaitu kecenderungan masyarakat dapat menerima adanya kesenjangan kekuasaan dalam suatu institusi/ perusahaan
4. Individualism Index (IDV), yaitu derajat perilaku masyarakat untuk lebih mementingkan dirinya sendiri dan keluarga terdekat dibandingkan orang lain.

Dari penelitiannya pada tahun 1980, dengan menggunakan data kuesioner terhadap 116.000 karyawan IBM di 56 negara (di antaranya: Amerika Serikat, Jerman, Australia, Kanada, Selandia Baru, Inggris, Perancis, Austria, Belgia, Swiss, dan Swedia), dan dengan teknik analisis faktor dan clustering diperoleh hasil sebagai berikut:

1. Jerman merupakan negara yang lebih menyenangkan kepastian dan agak individualistik.
2. Amerika Serikat merupakan negara yang sangat individualistik, dan lebih menyenangkan unsur resiko dalam berbisnis
3. Karakteristik masyarakat di negara Australia, Canada, Selandia Baru, dan Inggris memiliki kemiripan dengan masyarakat di Amerika Serikat.
4. Sedangkan karakteristik negara lainnya (Perancis, Austria, Belgia, Swiss dan Swedia) lebih mirip dengan karakteristik masyarakat di Jerman.

Pada tahun 1987, Hofstede melanjutkan penelitiannya dan memperoleh konfirmasi bahwa akuntansi merupakan hasil dari dunia masyarakat (dunia sosial) bukan sistem teknis semata. Menurut pandangannya, akuntansi adalah area di mana aturan terjadi karena adanya konvensi di masyarakat (bukan hukum alam seperti ilmu pasti). Dengan demikian tidaklah aneh jika sistem akuntansi akan bervariasi di tiap negara, karena tiap negara memiliki budaya yang berbeda.

Penelitian Hofstede ini digunakan oleh beberapa peneliti lainnya untuk mencari pengaruh antara budaya dan keragaman akuntansi di berbagai negara, di antaranya adalah:

1. AG Hopwood [1983], mengajukan argumentasi bahwa akuntansi akan lebih mudah dipahami jika mempelajari melalui konteks sistem sosial di mana akuntansi tersebut dilaksanakan.
2. W.J Violet [1984], secara eksplisit menyatakan bahwa sebagai institusi sosial, akuntansi harus mampu merepresentasikan asumsi-asumsi mengenai budaya setempat.
3. G. Hofstede [1987], menegaskan bahwa akuntansi adalah produk dari dunia sosial, bukan semata-mata persoalan teknis/ fisik.
4. Gray (1988) yang cukup banyak digunakan oleh peneliti pada tahun 1990-an.

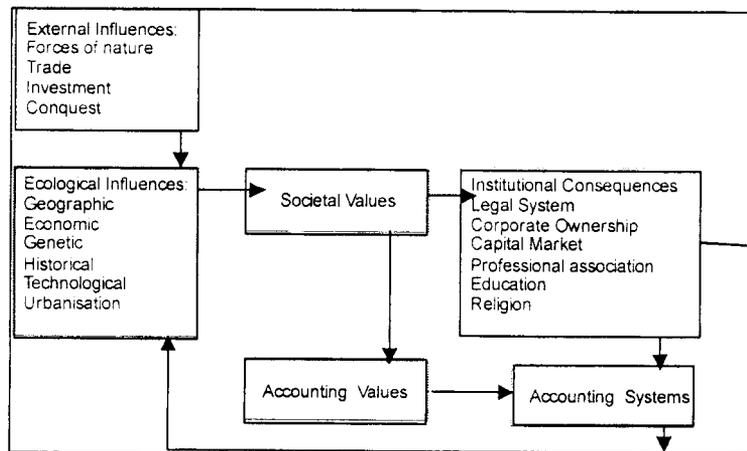
b. Model Gray (1988)

Menggunakan Model Hofstede (1980), Gray meneliti hubungan antara budaya terhadap sistem akuntansi dan praktek akuntansi khususnya dalam hal pelaporan keuangan. Dalam model Gray diteliti beberapa konstruk dan hubungannya yaitu:

1. Sistem akuntansi, dipengaruhi oleh accounting values dan dampak terhadap institusi (institutional consequences)
2. Institusi dan Accounting values dipengaruhi oleh nilai-nilai sosial
3. Nilai sosial dipengaruhi oleh pengaruh eksternal dan ekologi.

Kedua faktor di atas akan mempengaruhi nilai-nilai sosial dan akan membawa dampak pada institusi atau organisasi akuntansi yang menetapkan standar dan praktek akuntansi di suatu negara. Secara lengkap model Gray (1988) dapat dilihat dalam gambar 2, sebagai berikut.

Dengan model ini Gray ingin meneliti hubungan antara nilai umum dalam budaya suatu negara dengan nilai profesional yang dianut oleh para akuntan di negara yang bersangkutan. Gray mengembangkan model Hofstede (1980) dengan menambahkan 2 konstruk yaitu nilai akuntansi sebagai bagian dari nilai yang diterima suatu masyarakat, dan sistem akuntansi sebagai bagian dari dampak institusi.



Gambar 2: Model Gray (1988)

Model ini juga menggambarkan beberapa hal yaitu:

1. Accounting value dipengaruhi secara langsung oleh nilai sosial, dan mempengaruhi sistem akuntansi. Accounting value adalah nilai yang dianut oleh praktisi (akuntan) dalam menjalankan profesinya.
2. Sistem akuntansi dipengaruhi oleh institutional consequences. Sistem akuntansi dalam model ini adalah standar-standar akuntansi yang ditetapkan oleh pemerintah, dan organisasi profesi.

Jumlah negara yang diteliti oleh Gray sebanyak 26 negara, dengan melibatkan perusahaan-perusahaan. Gray juga mengadopsi 4 index yang ditetapkan sebelumnya oleh Hofstede yaitu (UAI, MAS, PDI, IDV), dan menambahkan 4 dimensi nilai akuntansi (accounting value) yang berhubungan dengan pelaporan keuangan yaitu:

1. Professionalism vs statutory control, yaitu preferensi untuk melakukan judgement individual secara profesional vs taat pada kebijakan yang telah ditetapkan
2. Uniformity vs flexibility, yaitu preferensi untuk mendorong keseragaman praktek akuntansi bagi perusahaan vs fleksibilitas untuk mengadaptasi kekhasan setiap perusahaan.
3. Conservatism vs optimism, yaitu preferensi untuk menjalankan praktek secara konservatif vs praktek yang lebih berani mengambil resiko
4. Secrecy vs transparency, yaitu preferensi untuk menampilkan informasi secara terbatas vs secara terbuka

Dengan menghubungkan keempat nilai akuntansi tersebut dengan karakteristik budaya dari Hofstede, Gray mengajukan 13 hipotesa yang diringkas sebagai berikut:

1. Negara dengan IDV tinggi tapi UAI dan PDI rendah akan memiliki indeks professionalism yang tinggi
2. Negara dengan IDV rendah tapi UAI dan PDI tinggi akan memiliki index uniformity tinggi
3. Negara dengan UAI tinggi tapi IDV dan MAS rendah akan memiliki index conservatism tinggi
4. Negara dengan UAI dan PDI tinggi tapi IDV dan MAS rendah akan memiliki index secrecy tinggi

Hipotesa ini dibuat untuk mencoba menghubungkan nilai budaya dengan nilai akuntansi, yang kesemuanya terkait dengan praktek akuntansi yang mungkin akan terpengaruh, yaitu:

1. Pihak yang berwenang terhadap sistem akuntansi
2. Penggunaan kebijakan yang diwajibkan oleh pihak tersebut
3. Pengukuran atas praktek yang dilakukan
4. Jumlah informasi yang diungkapkan

Hipotesa ini ternyata terbukti, bahwa perusahaan dari negara Jerman (yang UAI tinggi dan IDV sedang) cenderung lebih rahasia dibandingkan perusahaan dari Amerika (yang UAI rendah dan IDV tinggi). Ini merupakan pengaruh dari budaya Jerman yang cenderung menganggap profesi akuntansi merupakan profesi yang sangat rahasia, sehingga peranan akuntansi sangat diatur.

Pengujian empirik menggunakan Model Hofstede-Gray

Dalam perkembangannya, sudah banyak peneliti yang mengkonfirmasi model Hofstede-Gray tersebut diatas. Peneliti-peneliti ini menegaskan bahwa budaya membawa pengaruh pada sistem akuntansi suatu negara. Masing-masing peneliti dan pendapat mereka dapat diuraikan sebagai berikut:

1. MBH Perera (1989), menjelaskan bahwa budaya merupakan salah satu faktor lingkungan yang paling berpengaruh terhadap sistem akuntansi di suatu negara.
2. Bloom dan Naciri (1989), mengemukakan hasil penelitiannya bahwa penetapan standar akuntansi di suatu negara merupakan fungsi dari ekonomi, politik, dan lingkungan sosial (budaya) dari negara tersebut.
3. Eddie (1990) menganalisis korelasi antara indeks dari accounting value Gray, dengan dimensi budaya Hofstede dari 13 negara di Asia-Pacific. Walaupun menunjukkan korelasi, namun karena metode statistik yang kurang dapat diandalkan, hasilnya tidak banyak dijadikan referensi.
4. Gray dan Vint (1995), menggunakan level of disclosure (jumlah item yang diungkapkan dalam laporan keuangan) sebagai variabel dependen dalam analisis regresi dengan data dari 27 negara. Dari hasil penelitian ini juga diperoleh bahwa perusahaan Amerika memiliki level of disclosure yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan Jerman.
5. Douplik and Salter (1995), menggabungkan model Gray dan McKinnon (1986) untuk mempelajari perkembangan akuntansi di suatu negara sebagai hubungan yang kompleks antara faktor eksternal, struktur institusional dan budaya suatu negara, dengan menggunakan hierarchical cluster dan canonical correlation analysis. Menurut pendapat mereka, keragaman akuntansi di tiap negara merupakan kontribusi dari keragaman ketiga faktor di atas.
6. Salter dan Niswander (1995), menguji model Gray dengan menggunakan data dari 29 negara, dan menemukan bahwa model Gray dapat menjelaskan fenomena keragaman

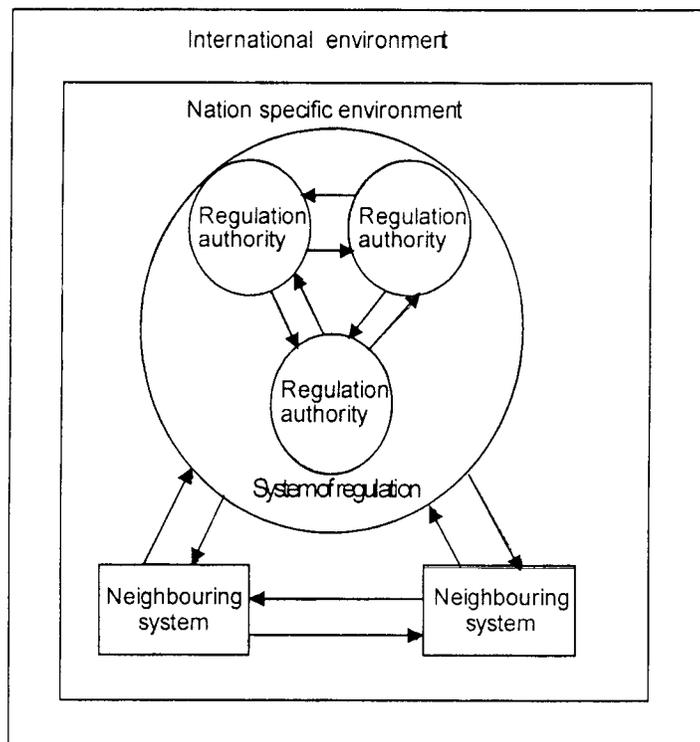
akuntansi. Penelitian ini menggunakan variabel dari Hofstede sebagai independen variabel, dan variabel dari Gray sebagai dependen variabel pada analisis regresinya.

7. Zarsekei (1996) meneliti apakah akuntansi dipengaruhi budaya, sehingga harmonisasi akuntansi sulit dilakukan. Pada penelitian ini ditemukan bahwa perusahaan lokal yang berada dalam masyarakat yang menyukai sifat kerahasiaan akan melakukan sedikit pengungkapan dalam laporan keuangannya. Namun perusahaan yang beroperasi secara global mengungkapkan hal yang lebih banyak dari yang diharapkan.
8. Sudarwan dan Fogerty (1996) secara independen mengembangkan pengukuran dari dimensi budaya (tidak menggunakan dimensi Hofstede). Metode penelitiannya menggunakan structural equation modelling untuk menguji hipotesa Gray pada satu negara, yaitu Indonesia. Hasilnya hanya sebagian hipotesa Gray yang terbukti.
9. Wingate (1997), meneliti satu dimensi yaitu jumlah disclosure yang dipengaruhi oleh dimensi budaya Hofstede, menggunakan data dari 39 negara. Berbeda dengan hipotesa Gray, bahwa indeks Power Distance (PDI) tidak berpengaruh pada disclosure.
10. Jaggi and Low (2000). meneliti isu budaya, accounting disclosure, dan faktor lingkungan lainnya yaitu sistem hukum. Mereka menggunakan data dari 6 negara, 3 diantaranya adalah negara dengan 'code law', dan 3 lainnya adalah 'common law'. Temuan mereka adalah budaya tidak berpengaruh pada accounting disclosure terutama di negara 'common law'. Namun di negara 'code law' budaya memiliki pengaruh signifikan terhadap accounting disclosure. Mereka juga mempertanyakan keabsahan indeks Hofstede yang dibentuk tahun 1970an, sehingga tidak relevan lagi pada tahun 2000, juga karena didasarkan atas data 1 perusahaan.
11. Hope (2003) melanjutkan studi Jaggi dan Low (2000) menggunakan data dari 39 negara selama 3 tahun (1993-1995). Dengan sample yang lebih besar, hipotesa Gray menunjukkan hasil yang cukup berarti, dan Ia menegaskan bahwa: "*It is to early to write off culture as explanatory variable for annual report disclosure levels*" (Hope, 2003)

c. Model McKinnon (1986)

McKinnon melakukan penelitian dari sudut pandang yang berbeda dengan Hofstede-Gray. Ia menganalisis perubahan yang terjadi pada dunia akuntansi, bukan pengaruh budaya terhadap sistem akuntansi. Dalam modelnya, yang disebut "modified exogenous framework", pelaporan keuangan dipandang sebagai sistem sosial yang fungsinya dijalankan oleh institusi sosial (pemerintah, organisasi profesi, dsb). Sistem akuntansi dipandang sebagai suatu pertalian

kewenangan antara institusi sosial tersebut. Model McKinnon dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 3: Model McKinnon (1986)

Pada model di atas, sistem akuntansi merupakan bagian dari sistem yang lebih besar, dan dikelilingi oleh sistem sosial yang lain seperti sistem hukum, sistem keuangan, yang berinteraksi juga dengan sistem akuntansi. Budaya tidak dianggap sebagai sistem terpisah yang mempengaruhi sistem akuntansi, melainkan sistem akuntansi merupakan bagian dari sistem budaya tersebut.

McKinnon mendefinisikan perubahan akuntansi sebagai “kejadian berantai yang berlangsung sepanjang waktu, mentransformasikan suatu sistem dari kondisi tertentu ke kondisi berikutnya”. McKinnon mengidentifikasi 5 tahap perubahan akuntansi (key change events) dan menganalisisnya menjadi 3 tahap, yaitu:

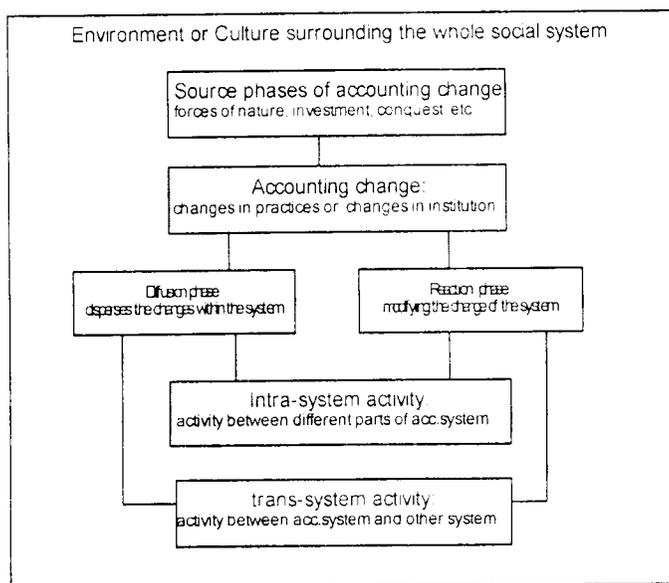
1. **The source phase**, sekumpulan kejadian yang menyebabkan terjadinya perubahan, biasanya kejadian ini sesuatu diluar sistem akuntansi.

2. **The diffusion phase.** sekumpulan kejadian yang mengadaptasi perubahan dan menyebar ke dalam sistem akuntansi. Kejadian ini umumnya terjadi di dalam sistem akuntansi
3. **The reaction phase.** kejadian lanjutan sebagai reaksi dari perubahan, yang dapat berdampak mengurangi/ menambah dampak perubahan dari tahap sebelumnya. Kejadian ini biasa juga terjadi di dalam sistem akuntansi.

Dengan modelnya tersebut, McKinnon melakukan studi terhadap perubahan kerangka kerja akuntansi di Jepang.

d. Model Verma –Gray (1997)

Verma-Gray mengajukan model yang menggambarkan pengaruh budaya terhadap sistem akuntansi. Model yang mereka kembangkan sebenarnya merupakan penggabungan dari model Gray dan McKinnon. Model Verma-Gray digambarkan sebagai berikut:



Gambar 4: Model Verma-Gray (1997)

Jika dianalisis, model ini sebagian besar dilandaskan pada model McKinnon, dengan adanya istilah source phase, diffusion phase, reaction phase. Model Gray diterapkan pada model ini dengan memasukkan faktor eksternal ke dalam source phase. Model ini dapat digunakan untuk mempelajari perkembangan akuntansi di suatu negara. Verma-Gray bermaksud menguji

model ini dengan kondisi di India pada tahun 1990-an untuk melihat perkembangan akuntansi ketika India mengalami perubahan signifikan dalam bidang politik dan ekonomi.

Secara ringkas seluruh perkembangan penelitian yang telah diuraikan tersebut di atas dapat digambarkan pada tabel berikut ini:

Aspek	Artikel 1	Artikel 2	Artikel 3	Artikel 4	Artikel 5	Artikel 6
Penulis	Hofstede	McKinnon	Gray	Eddie	Salter & Niswander	Gray & Vint
Tahun	1980	1986	1988	1990	1995	1995
Keywords	Culture	Accounting development, change, culture	Culture, accounting value, accounting system	Culture, accounting value	Culture, accounting value	Culture, accounting value, disclosure, secrecy
Variabel	Dimensi budaya		4 dimensi budaya Hofstede, accounting value	4 dimensi Hofstede, 4 dimensi Gray	4 dimensi Hofstede, 4 dimensi Gray	4 dimensi Hofstede, 1 dimensi Gray (secrecy)
Teknik analisis data	Analisis faktor, cluster	None (teoritical model)	-	Regresi	Regresi	Regresi
Data empirik	116.000 karyawan IBM, 56 negara	Accounting development in Japan	-	13 negara Asia Pasific	29 negara Asia Pasific	27 negara
Hasil	4 indeks dimensi budaya	3 tahap accounting development/ change	4 indeks accounting value, 13 hipotesa	Konfirmasi model Gray	6 dari 13 hipotesa Gray terbukti	Hipotesa secrecy Gray terbukti

Aspek	Artikel 7	Artikel 8	Artikel 9	Artikel 10	Artikel 11	Artikel 12
Penulis	Douplik & Salter	Sudarwan & Fogerty	Zarzeski	Wingate	Jaggi & Low	Hope
Tahun	1995	1996	1996	1997	2000	2003
keywords	Culture, accounting value, practice and development	Culture, accounting value	Accounting value, practice, international accounting	Culture, disclosure, accounting value	Culture, accounting disclosure, legal system	Culture, accounting disclosure, legal system
Variabel	4 dimensi Hofstede, 4 dimensi Gray	Dimensi budaya, 4 dimensi Gray	4 dimensi Hofstede, 4 dimensi Gray dan demand of international firm	4 dimensi Hofstede, amount of disclosure	4 dimensi Hostede, amount of disclosure, legal system	4 dimensi Hostede, amount of disclosure, legal system
Teknik analisis data	Hierarchical cluster, canonical correlation	SEM	Regresi	Regresi	Regresi	Regresi
Data empirik	-	Indonesia	-	39 negara	6 negara (3 code law, 3 common law countries)	39 negara selama 3 tahun
Hasil	Faktor eksternal, institusi dan budaya menimbulkan keragaman praktek akt	Indeks dimensi budaya, 4 dari 13 hipotesa Gray terbukti	Sebagian hipotesa Gray terbukti, perusahaan internasional melakukan praktek beragam di tiap negara	Power distance tidak berpengaruh pd disclosure	Pada common law countries: budaya tidak signifikan, pada code law countries: budaya signifikan	Culture berpengaruh terhadap disclosure

Poltak Manullang, M.M.
Adalah Dosen Tetap Fakultas Ekonomi
Universitas Advent Indonesia, Bandung

Daftar Kepustakaan

- Belkaoui, A. *International and Multinational Accounting* 1992
- Bloom, R. and Naciri M.A., *Accounting Standard Setting and Culture: A Comparative Analysis of United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan and Switzerland*. International Journal of Accounting Education and Research. 1989
- Douplik, T.S. and Salter S.B. *External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development*. International Journal of Accounting Education and Research. 1995
- Eddie, I.A. *Asia Pacific cultural values and accounting systems*. Asia Pacific International Management Forum. 1990
- Gray, S.J. and Vint H.M., *The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence*. Asia-Pacific Journal of Accounting. 1995
- Gray, S.J., *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*. Abacus. 1988

- Hofstede, G.. *Cultures consequences: International Differences in Work Related Values*. Sage Publications. 1980
- Hope, O-K, *Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin*. Journal of International Financial Management & Accounting. 2003
- Jaggi, B. and P.Y. Low, *Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures*. The International Journal of Accounting. 2000
- Lanis, Roman and Bruce R. McFarling. *Healthy Economics Healing Autistic Accounting Theory: Visiting a Neglected Area of Institutional Economics*. Journal of Economics Issues. 2004
- McKinnon, J.L. *The Historical Development of the Operational Form of Corporate Reporting Regulation in Japan*. 1986
- Perera, M.H.B. *Towards a Framework to Analyse the Impact of Culture on Accounting*. The International Journal of Accounting Education and Research. 1989
- Salter, S.B. and Niswander F. *Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A test of Gray's (1988) Theory* . Journal of International Business Studies. 1995
- Sudarwan, M. dan T.J. Fogarty. *Culture and accounting in Indonesia: an empirical examination*. The International Journal of Accounting. 1996
- Verma, Shraddha and Gray. *The Impat of Culture on Accounting Development and Change: an Explatory Model*. International Association for Accounting Education and Research. 1997
- Violet, W.J. *The development of international accounting standards : an anthropological perspective*. The International Journal of Accounting Education and Research. 1983
- Zarsekei, M.T. *Spontaneous Harmonisation Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices*. Accounting Horizons. 1996