

Menggugat Ontologi Akuntansi dalam Membangun Teori Akuntansi

Ari Kamayanti)*

Abstract

Accounting theories are based on objectivism and rationalism in viewing reality, including in viewing accounting itself. This article proposes alternative views in building accounting theories by looking outside the box of positivism. There are three grand theories under scrutiny. These are Positive Accounting Theory, Agency Theory and Signalling Theory. The fact is that these theories have been debatable for as long as they were first put forward because they are based on rational investors trying to maximize wealth. This article delineates debates on these theories. The consequence of such assumption would lead to accounting researches that are empirical in nature. These researches could be categorized under positivism paradigm that relies on hypo-dective causal model. This assumption hence has become a cage ; a barrier to accounting theories development. At the end, the logical consequence of alternative assumption would mean devising other methodologies and this would also require different approach in teaching accounting theory.

Keyword : Ontology, Positive Accounting Theory, Agency Theory, Signaling Theory.

1. Pendahuluan

Setiap teori adalah suatu pengetahuan yang diakui kebenarannya. Kemunculan suatu teori tidaklah sesuatu yang terjadi secara tiba-tiba. Teori akan muncul berdasarkan suatu proses asumsi, pengujian dan pengambilan simpulan. Ini artinya suatu teori harus terbentuk dari asumsi mengenai realitas (ontologi), yang berlanjut pada pencarian kebenaran berdasarkan asumsi (epistemologi) serta tujuan atas ilmu pengetahuan (aksiologi), lalu berdasarkan epistemologi yang dipercayai akan dirumuskan metodologi dalam menguji pengetahuan. Jelas adanya bahwa ontologi, epistemologi, aksiologi, dan metodologi merupakan sesuatu yang saling terkait.

Dalam memahami definisi teori , perlu pula dipahami tentang asumsi ontologis yang mendasari definisi tersebut. Misalnya jika diambil definisi teori menurut Belkaoui (2004 : 104), maka teori adalah dalil-dalil yang menghubungkan konsep- konsep dalam bentuk hipotesis yang akan diuji. Unsur- unsur yang terkandung dalam suatu teori adalah konsep, dalil, dan hipotesis, yang saling

*)Ari Kamayanti adalah dosen pada STIE Mahardhika

berhubungan dalam suatu struktur sistematis yang memungkinkan diberikannya penjelasan dan prediksi. Ini adalah suatu pandangan akan teori dari satu perspektif asumsi positivis yang mengakui bahwa realita adalah sistematis dan memiliki hubungan *hypo-deductive* atau kausalitas. Belum lagi melihat bahwa asumsi atas realita dapat dibagi menjadi empat paradigma dengan asumsi ontologis berbeda dalam kerangka Burrell dan Morgan (1992 : 22), atau secara lebih spesifik tentang akuntansi, jika tidak ingin mengutip Burrell dan Morgan yang cenderung berkaca dalam sosiologi, adalah tiga paradigma dalam tulisan Chua (1986). Di sisi lain sebenarnya teori dapat dipandang dari lima tingkatan (Llewelyn, 2003) yang bisa menjadi *grand theory, conceptual tools, philosophical (meta) theories, concepts* dan *ideas*. Bahkan sebenarnya American Accounting Association sendiri telah menyatakan bahwa "... *empirical studies..may initiate cycle of theory development*" (Abdel-khalik dan Ajinkya, 1979 :10), namun juga tidak menolak bahwa ada pendekatan lain yaitu pendekatan naturalistik atau interaktif yang akan menghasilkan teori senada dengan *grounded theory* (Abdel-khalik dan Ajinkya, 1979 :17).

Tulisan ini mencoba mengevaluasi asumsi mendasar tentang akuntansi yang terefleksi dalam tiga *grand theory* yaitu Teori Akuntansi Positif, Teori Agensi dan Teori *Signalling*. Tidak hanya itu, tulisan ini juga akan mengkritisi asumsi yang telah diambil dalam pembentukan teori-teori tersebut dengan menunjukkan kegagalan mereka dalam menyelesaikan atau menjelaskan masalah akuntansi. Tulisan ini akan disusun dengan sistematika sebagai berikut. Pertama, akan dijelaskan tentang pentingnya pengambilan asumsi atau ontologi atas realitas (dalam hal ini akuntansi) serta kegagalan asumsi ini dalam menyelesaikan masalah akuntansi. Kedua, dasar setiap *grand theory* , dibahas, dasar asumsi setiap teori akan dievaluasi dan diperbandingkan dan akan dilakukan kritisi terhadap teori-teori tersebut. Pada akhir artikel dikemukakan usulan atas kritikan dan pembentukan ilmu akuntansi.

2. Ontologi Akuntansi : Seni atau Sains ?

Perdebatan dalam memandang apa akuntansi telah terjadi sejak dulu. Menarik jika kita melihat perdebatan antara Sterling (1975) dan Stamp (1981) , Sterling (1975) mengambil posisi kritis dalam artikelnya. Ia menengarai bahwa akuntan tidak pernah menyelesaikan masalah- masalah akuntansi seperti perdebatan atas penggunaan FIFO

dan LIFO. Sterling (1975) menyatakan bahwa *unresolved issues* ini diakibatkan oleh kesalahan/*misconceptions* definisi akuntansi. Dalam pembahasan definisi ini tentu saja yang dibicarakan adalah masalah mendasar tentang ‘apa’ akuntansi. Ini disebut dengan ontologi.

Pendapat Sterling (1975) yang menyatakan bahwa akuntansi hanya akan dapat memecahkan masalah- masalah akuntansi apabila akuntansi dipandang sebagai sains, ditentang oleh Stamp (1981). Stamp (1981), di sisi lain memandang bahwa akuntansi tidak akan pernah menjadi sains, dan bahkan kedudukan akuntansi sebagai ‘bukan sains’ merupakan suatu posisi yang memiliki kehormatan tersendiri.

Sterling (1975) menyatakan bahwa buku-buku teks akuntansi telah menjelaskan bahwa akuntansi adalah seni, bukan sains. Ini merupakan kesalahan konsepsi (*misconception*) yang menurutnya menjadi fatal karena dua hal penting. Sterling (1975) mengutip definisi akuntansi dari Lawler yang menyatakan : ”*If in truth, a practitioner of the accounting art is a truth seeker, he is confronted by a host of **uncertainties**. There are no natural laws of accounting which he can employ, only **conventions** validated by experience*” (kata-kata tebal adalah tambahan dari penulis).

Dari kutipan tersebut, Sterling (1975) mengambil dua poin kesalahan konsepsi. Pertama, eksistensi ketidakpastian (***uncertainties***) menyebabkan akuntansi dipandang sebagai suatu seni. Ini merupakan kesalahan konsepsi atas sains yang memandang bahwa sains merupakan kebenaran absolut. Sains bukanlah kebenaran absolut, maka dari itu jika tidak mau menyatakan akuntansi merupakan sains hanya karena ada ketidakpastian, hal ini merupakan kesalahan konsepsi yang besar.

Kesalahan konsepsi ini menjadi suatu kesalahan besar karena ontologi akuntansi sebagai seni akhirnya mengarah pada kesalahan konsepsi selanjutnya, yaitu mengenai pendekatan pemecahan masalah-masalah akuntansi. Kesalahan konsepsi kedua (akibat kesalahan konsepsi pertama) adalah akuntansi didasarkan atas kesepakatan (***conventions***), bukan hukum (*laws*). Menurut Sterling (1975), kesepakatan ini menunjukkan bentuk pendekatan terhadap pemecahan masalah yang tidak ilmiah karena kesepakatan sangat sarat dengan subyektivitas. Sterling menegaskan bahwa ”*it is possible for us to adopt a scientific approach*”.

Sterling (1975) menegaskan bahwa ketidakmampuan akuntansi dalam menyelesaikan masalah terletak pada dua kesalahan konsepsi ini. Saat ini akuntansi tidak ilmiah dan ia menganjurkan bahwa akuntansi sebaiknya berubah menjadi

berdasarkan hukum dan bukan kesepakatan. Sterling memberikan suatu tantangan kepada akuntan untuk mengembangkan konsep pengukuran (*measurement*), yang lebih ilmiah dibandingkan konsep alokasi.

Stamp (1981) mengkritisi tulisan Sterling (1975) sebagai tulisan yang penuh dengan prosa, dan retorika. Ia menjelaskan bahwa tulisan tersebut bukan merupakan usaha Sterling yang pertama kali. Dalam beberapa bukunya Sterling telah melakukan usaha untuk mewujudkan keilmiahan dalam akuntansi. Dalam artikelnya ini, Stamp mengkritisi tidak hanya tulisan Sterling pada *Toward a Science of Accounting* namun juga buku-bukunya. Stamp (1981 :15) mengkritik Sterling (1975) karena tidak memberikan referensi yang cukup dalam kritiknya. Analisis Sterling, menurut Stamp, melemahkan argumantasinya karena penggunaan bahasa-bahasa yang sangat subyektif/ dapat diinterpretasikan secara berbeda. Tidak mungkin menyamakan fisika dengan akuntansi. Ketidakmungkinan ini dijelaskan oleh Stamp (1981 : 18) dengan menyatakan bahwa ada perbedaan mendasar antara pengukuran nilai dengan jarak. Dalam akuntansi, yang diukur adalah nilai, bukan jarak, sehingga mengkomparasikan fisika dan akuntansi adalah sesuatu yang seharusnya tidak dilakukan Sterling. Analogi-analogi fisika seperti ukuran tekanan udara (*barometric pressure*), energi batu bara, adalah fenomena fisika yang memang dapat diukur secara jelas. Dunia fisika adalah dunia universal, yang 'ditemukan/*discover*' bukan 'diciptakan/*make*' (Stamp, 1981).

Akuntansi menurut Stamp tidak berada pada dunia ini. Akuntansi diciptakan oleh masyarakat yang selalu berubah dan berevolusi. Lingkungan akuntansi bukanlah lingkungan yang konstan. Akuntan mampu berfikir, merasa dan berperilaku, tidak seperti molekul-molekul dalam fisika. Akuntan memiliki budaya dan tradisi dan dipengaruhi oleh aspek sosial, psikologis, ekonomi dan politik. Lingkungan akuntansi sangat kompleks, maka dari itu sulit untuk mewujudkan akuntansi menjadi sesuatu yang se'ilmiah' ilmu fisika.

Sterling (1975) telah melakukan suatu argumentasi mengenai pentingnya redefinisi ulang akuntansi, tidak sebagai seni tetapi sebagai sains. Tidak hanya itu, ia juga menyoal keberadaan pendekatan penyelesaian masalah-masalah akuntansi berdasarkan kesepakatan yang cenderung subyektif. Artinya dalam hal ini, Sterling (1975) telah melakukan analisis atas ontologi ('apa' akuntansi) lalu beranjak pada epistemologi ('bagaimana' akuntansi). Di satu sisi ia telah melakukan kritik atas

akuntansi saat ini, tetapi di sisi lain ia telah melakukan simplifikasi dengan analogi-analoginya. Misalnya, ia mengatakan bahwa interpretasi merupakan imajinasi dari peneliti dan menyamakannya dengan artis.

Menarik untuk dicermati bahwa Sterling (1975) sendiri tampaknya mengalami kesulitan dalam mendefinisikan perbedaan antara kesepakatan dengan hukum. Dalam pembahasannya di *Convention versus Laws*, ia tidak memberikan definisi yang jelas diantara keduanya. Ia lebih banyak menjelaskan arti dari kesepakatan, dibandingkan arti dari hukum. Dalam pandangan penulis, hukum memang merupakan suatu kesepakatan, sehingga keduanya tidak terpisah satu sama lain. Dalam hal ini pula terjadi simplifikasi saat ia menganalogikan hukum akuntansi dengan hukum yang dibawa nabi Musa, dan juga saat ia menyatakan hukum Sterling. Sepertinya walau Sterling menyarankan untuk obyektif, namun jelas bahwa dalam tulisannya ia sangat subyektif.

Stamp (1981) telah melakukan kritikan terhadap Sterling (1975) dengan memasukkan unsur lingkungan dalam akuntansi yang tidak stabil dan dipengaruhi oleh banyak faktor: sosial, ekonomi, politik dll. Dalam hal ini ia menegaskan bahwa justru *uncertainties* adalah sesuatu yang tidak akan dapat membuat akuntansi berubah menjadi sains. Akuntansi juga diciptakan, sedangkan ilmu fisika sudah ada dan menunggu ditemukan. Ini membuat adanya perbedaan mendasar antara akuntansi dan fisika secara ontologis dan epistemologis. Satu hal yang patut dicermati adalah dalam tulisannya Stamp belum memasukkan satu unsur lagi yang mempengaruhi perilaku akuntan. Unsur ini adalah unsur ilahiyah, bahwa akuntan adalah manusia yang memiliki kewajiban transendental kepada Tuhan dan kewajiban sosial kepada lingkungannya. Tentu saja ini akan merubah keseluruhan ontologi akuntansi yang sangat bergantung pada nilai yang dibawa manusia. Ini akan menghasilkan teori akuntansi yang berbeda, seperti teori akuntansi syariah.

Teori akuntansi syariah dengan perspektif ontologi yang berbeda juga akan menghasilkan teori yang berbeda. Triuwono (2006 : 104) memahami bahwa manusia adalah wakil Allah di bumi, menghasilkan teori akuntansi syariah yang berbeda dengan Mulawarman (2009 : 14) yang mendasarkan asumsi bahwa manusia adalah wakil (*khalifatullah*) sekaligus hamba (*abd*) Allah di bumi. Dengan pemahaman ini, dapat disimpulkan bahwa setiap teori memiliki asumsi ontologis dan asumsi ini tidak akan pernah bebas nilai (*value-free*), seperti yang didengungkan empirisisme

3. Teori Akuntansi Positif, Teori Agensi, Teori Signalling : Dalam Kungkungan Asumsi Rasionalitas

Watts dan Zimmerman (1986 : 5), penggagas Teori Akuntansi Positif, menyatakan bahwa tujuan dari teori akuntansi adalah untuk menjelaskan (*to explain*) dan memprediksi (*to predict*) praktik- praktik akuntansi. Arti dari menjelaskan adalah menyediakan alasan- alasan untuk praktik akuntansi yang dapat diobservasi, sedangkan arti dari memprediksi adalah bahwa teori akuntansi dapat memprediksi fenomena yang tidak terobservasi. menghubungkan konsep- konsep dalam bentuk hipotesis yang akan diuji. Lebih lanjut, mereka menyatakan bahwa teori sebaiknya dibangun oleh para akademisi, bersumber pada bukti empiris yang memiliki kekuatan untuk mampu memprediksi. Teori yang tidak dibangun atas dasar tersebut di sebut Watts dan Zimmerman (1986 :4) sebagai '*child's theory*' yang melakukan generalisasi tanpa pengalaman riset saintifik. Selanjutnya, *Positive Theory* menjelaskan tentang hubungan sebab akibat (*how the world works*) tanpa dilandasi pertimbangan nilai (Suwardjono, 2008 :27), sedangkan *Normative Theory* memberikan saran (*prescription*) tentang prosedur akuntansi apa yang sebaiknya dilakukan. Contoh teori normatif antara lain : Paton dan Littleton- *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (1940), Scott – *Accounting Theory* (1941), Paul Grady- *inventory for Generally Accepted Accounting Principle* (1965). Contoh teori positif adalah Watts dan Zimmerman (1986) yang mengkritik teori normatif karena teori normatif didasarkan pada pertimbangan nilai/ *value judgement* (Chariri, 2001 : 64-65). Oleh karena itu jelas bahwa teori akuntansi positif mengakui asumsi rasionalitas (Watts dan Zimmerman, 1986 :22)

Pernyataan Watts dan Zimmerman (1986) dari Rochesters School of Accounting membuat resah banyak pihak. Perdebatan atas Teori Akuntansi Positif sampai sekarangpun masih berlanjut. Salah satunya, Christenson (1983) menyatakan bahwa sebenarnya banyak kelemahan dari sisi semantik maupun konseptual mengenai Teori Akuntansi Positif. Ia mengkritisi keberadaan Teori Akuntansi Positif walaupun pada beberapa poin ia menyetujui kebutuhan akan suatu 'teori'. Di sisi lain, Sutrisno (2004) mendukung bahwa teori akuntansi positif ada dan dibutuhkan. Ia mendukung pendapat Watts dan Zimmerman tentang perlunya Teori Akuntansi Positif sebagai alat menjelaskan dan memprediksi fenomena akuntansi. Christenson (1983)

mengungkapkan perbedaan antara normatif dan positif. Pertanyaan normatif berhubungan dengan penjelasan tentang entitas akuntansi sedangkan pertanyaan positif berkaitan dengan perilaku akuntan. Christenson (1983) berargumen bahwa Rochester School of Accounting lebih memihak pada "...describing, predicting and explaining the behaviour of accountants and managers, not that of accounting entities". Ini berarti bahwa sebenarnya Watts dan Zimmerman (1986) masih bergerak pada tatanan normatif bukan positif. Selanjutnya Christenson (1983) menyoal penggunaan positivisme dari sisi metodologi. Ia menyatakan bahwa positivisme sebenarnya hanya bereferensi pada sesuatu yang aktual. Sains alam/natural merupakan sesuatu yang aktual atau *what is*. Di sisi lain teori-teori akuntansi positif bukan menyatakan hal ini, tetapi mereka lebih menyatakan pada sesuatu yang memiliki kemungkinan untuk terjadi ; bukan yang aktual. Ia menyatakan bahwa "... 'positive' science and positive theory- are misleading and ought to be abandoned". Menarik untuk dicermati bahwa Christenson (1983) menggunakan kutipan pada kata 'positif' untuk menegaskan bahwa hal ini merupakan konsep yang tidak sah/ *illegitimate concept*.

Christenson (1983) juga berdalih bahwa teori seharusnya tidak berhenti pada tataran menjelaskan dan memprediksi. Lebih dari itu, sebaiknya teori mampu menjelaskan realitas yang lebih dalam tentang realitas yang tampak (*surface reality*). Ia mengkritisi Rochester School yang menyatakan bahwa satu-satunya cara menguji kebenaran teori adalah melalui pengambilan prediksi dari teori tersebut. Prediksi yang benar membuat teori diterima, namun prediksi yang salahpun tetap membuat teori diterima. Inilah yang dikritisi oleh Christenson (1983). Di sisi lain, Sutrisno (2004) menyatakan bahwa teori akuntansi memang dibutuhkan dan harus ada karena ia merupakan barang ekonomis. Artinya, sebagai barang ekonomis, maka teori muncul sebagai akibat fungsi permintaan dan penawaran. Ada permintaan tentang teori dari pemerintah yang disebutnya sebagai intervensi dari pemerintah untuk menghasilkan permintaan bermacam-macam teori. Kejelian Christenson patut dihargai, karena ia tidak hanya membidik penggunaan konsep teori akuntansi positif, namun juga karena ia berusaha membahas sisi semantik dari kata 'teori' dan 'positif', yang tidak berasal dari pemikirannya sendiri, namun justru berasal dari pemikir teori positif seperti Jensen dan Friedman. Hal ini membuat penggunaan konsep tersebut terlihat seperti 'senjata makan tuan'. Dalam hal ini, ada sesuatu yang tidak dilakukan oleh

Christenson (1983) yaitu bahwa ia tidak membahas masalah ontologi/ apa akuntansi sebagaimana yang dilakukan oleh Stamp (1981), maupun Sterling (1975). Ia langsung merujuk pada masalah metodologi, padahal metodologi sangat erat kaitannya dengan asumsi awal ilmu akuntansi. Tidak ada eksplorasi dalam tentang keberadaan akuntansi sebagai sains alam atau sebagai sains sosial sebagai pendahuluan.

Dua teori lain yaitu Teori Agensi dan Teori *Signalling* juga menggunakan asumsi rasionalitas. *Agency theory* merupakan cabang dari *game theory* yang mempelajari bentuk (desain) kontrak yang dapat memotivasi agent untuk bertindak demi kepentingan *principal* meskipun kepentingan *agent* bertentangan dengan kepentingan *principal*. (Scott, 2009: 313). Misalkan sebuah perusahaan dimiliki oleh satu orang (*principal*) dan dikelola oleh seorang manajer (*agent*). Pemilik tidak ikut mengelola perusahaan, dan tanggung jawab pengelolaan perusahaan diserahkan kepada manajer sehingga pemilik tidak memiliki pengendalian langsung terhadap tindakan yang dilakukan manajer. Dalam mengelola perusahaan, manajer memiliki dua pilihan tindakan yaitu: bekerja keras (*work hard*) dan melalaikan tugas (*shirk*). Apabila manajer bekerja keras maka hasil usaha (*payoff*), yang dalam hal ini adalah laba, akan lebih tinggi dibandingkan dengan apabila manajer melalaikan tugas.

Pemilik perusahaan tentunya menginginkan agar manajer bekerja keras karena laba yang akan diperoleh lebih besar. Namun di sisi lain, manajer belum tentu akan begitu saja menuruti keinginan pemilik. Dalam *game theory*, khususnya dalam *agency theory*, seorang pemain tidak akan melakukan suatu tindakan yang diinginkan oleh pemain lain hanya karena pemain lain itu memintanya. Setiap pemain hanya akan melakukan suatu tindakan apabila tindakan tersebut akan memaksimalkan *expected utility*-nya. Dengan demikian, manajer hanya akan mau bekerja keras apabila *expected utility* yang diperolehnya akan lebih besar. Sebaliknya apabila *expected utility* bagi manajer lebih besar apabila ia melalaikan tugas, maka manajer akan lebih memilih untuk melalaikan tugas meskipun akibatnya laba perusahaan akan lebih rendah. Teori Agensi ini sangat mengandalkan asumsi bahwa baik *principal* maupun *agent* rasional dan ingin memaksimumkan kekayaannya.

Usaha untuk melihat asumsi rasionalitas dalam teori agensi dan *signaling* dilakukan oleh Morris (1987) yang oleh karena itu berpendapat bahwa keduanya dapat dihubungkan. Dua teori tersebut dipandang tidak berhubungan satu sama lainnya, namun dalam artikelnya Morris menemukan bahwa ada konsistensi logis antara

keduanya yang memungkinkan untuk penggabungan dua teori tersebut untuk menyelesaikan masalah *principal-agent* dan pemilihan kebijakan akuntansi.

Agency theory menjelaskan bahwa pemisahan antara *principal* dan *agent* akan menyebabkan konflik saat semua pihak mengambil keputusan berdasarkan kepentingannya masing-masing. Dalam hal ini *principal* akan mengeluarkan biaya agensi. Sebagai alat monitor dan perencanaan *agency cost*. Terdapat dua versi *agency theory*: (1) Akan selalu ada *agency cost* yang timbul karena ada jumlah optimum biaya yang dikeluarkan dibandingkan dengan manfaat dari biaya tersebut; (2) *agency cost* dapat mencapai nol karena adanya kekuatan pasar. *Signalling theory* berkaitan dengan masalah informasi asimetri. Asimetri ini dapat berkurang jika pihak yang memiliki informasi berlebih dapat memberikan *signal* tanda-tanda ke pihak lain tentang informasinya.

Morris (1987) mengajukan 4 kemungkinan hubungan *Agency theory* (AT) dan *Signalling Theory* (ST): (1) AT=ST tetapi dengan nama yang berbeda; (2) AT bagian dari ST atau ST bagian dari AT; (3) AT benar, ST mungkin benar; (4) AT berkontradiksi dengan ST. Terdapat dua pendekatan: secara aksiomatik (melihat asumsi dasar teori) atau secara prediksi/konsekuensi teori (*competing* atau *consistent*). Morris (1987) melihat asumsi dasar masing-masing teori lalu menyimpulkan bahwa keduanya tidak memiliki asumsi yang sama, misalnya mengenai biaya agensi yang bisa mencapai nol tetapi tidak demikian halnya dengan biaya *signaling*, oleh karena itu kemungkinan pertama (AT=ST) ditolak. Namun ternyata *information asymmetry* secara implisit tercantum dalam kondisi yang disyaratkan dalam *agency theory*. Secara prediksi, ternyata kedua teori konsisten. Morris (1987) menyarankan untuk menggabungkan kedua teori ini dalam memecahkan masalah *corporate lobbying*, pemilihan kebijakan akuntansi dan seleksi auditor secara sukarela. Dalam hal ini, Morris (1987) tidak memberikan bentuk teori baru, namun sebatas pada penggunaan dua teori secara komplementer. Apa yang telah dilakukannya sebenarnya telah menegaskan asumsi rasionalitas baik pada teori agensi maupun *signaling*.

Sebenarnya penggunaan rasionalitas yang ‘memaksakan’ obyektifitas telah mengukung pembangunan teori akuntansi. Saat pembangunan ilmu pengetahuan harus berjarak dan bebas nilai “...upon observing carefully and objectively (that)... lies in the exercise of scientific method...as a systematic, controlled, empirical investigation” (Abdel-khalik dan Ajinkya, 1979: 9) seperti yang saat ini menjadi

mainstream maka ilmu akuntansi tidak akan dapat berkembang menyentuh realitas yang sebenarnya tidak berjarak. Teori akuntansi tidak akan dapat memberikan solusi atas masalah akuntansi karena berhenti pada tataran menjelaskan dan memprediksi. Banyak problem fundamental dalam pasar keuangan seperti yang dijelaskan oleh McSweeney (2009):

“There are a number of fundamental problems with this view of the epistemic capability of financial markets, namely: (a) the existence of uncertainty; (b) over-reliance on past experience; and (c) irrational analysis and actions. Even if it is supposed that financial market activists always act rationally, market failure is still possible”

Artinya, bahkan dalam asumsi rasionalitas dipenuhi, selalu ada resiko kegagalan pasar. Dalam hal ini, perlu untuk dipertimbangkan tentang asumsi ontologis alternative yang dapat memberikan solusi alternative atas masalah-masalah akuntansi. Implikasi atas perbedaan asumsi ontologis atas pengembangan ilmu dan teori akuntansi akan dibahas dalam bagian berikut ini.

4. Implikasi atas Berbagai Alternatif Ontologi Akuntansi

Asumsi ontologis bahwa akuntansi dilandasi oleh *value free*, rasionalitas dan obyektivitas mengarahkan riset akuntansi pada penggunaan riset empiris. Riset empiris didefinisikan Kinney (1986) sebagai pengembangan dan pengujian teori-teori baru tentang ‘bagaimana dunia bekerja’. Berkaitan dengan riset akuntansi empiris termasuk bahwa eksperimen atau observasi pasif dapat didesain untuk mendukung atau menolak suatu hipotesis. Teori biasanya didefinisikan sebagai suatu set variabel atau prinsip, dan untuk itu biasanya diperlukan *surrogate* atau pengganti untuk memungkinkan pengukuran konstruk ke dalam variabel yang dapat diobservasi.

Pratt (1988) mencoba melakukan pemetaan terhadap riset-riset akuntansi menggunakan kerangka proses pembuatan kebijakan (*framework of the policy making process*). Ia mengidentifikasi ada beberapa perspektif riset akuntansi yang muncul di ranah akuntansi keuangan yang menunjukkan adanya perubahan motivasi serta evolusi riset akuntansi keuangan.

Kerangka yang dijelaskan Pratt (1988) meliputi pengaruh faktor politik dan kondisi riil ekonomi terhadap pembuat kebijakan yang tergabung dalam SEC

(*Securities Exchange Commission*) dan FASB (*Financial Accounting Standard Board*). Pembuat kebijakan menetapkan GAAP yang pada akhirnya akan mengakibatkan praktik-praktik akuntansi. Di sisi lain, praktik akuntansi pun juga dipengaruhi oleh konsekuensi ekonomi yang dipersepsikan, yang mana hal ini juga disebabkan oleh konsekuensi ekonomi yang ditimbulkan akibat pengaruh penerapan GAAP. Konsekuensi ekonomi inilah yang akan mengakibatkan kondisi aktual ekonomi.

Pratt (1988) mengidentifikasi perspektif riset yang lahir dari kerangka ekonomi ini : yaitu perspektif klasik, perspektif model keputusan, model matematis, perspektif kejadian ekonomi, dan perspektif *agency theory*. Pada akhirnya Pratt mengomentari dua hal. Pertama, ada *overlap* yang signifikan antara perspektif tersebut dalam riset akuntansi. Kedua, ia menegaskan bahwa ia tidak mengatakan bahwa satu perspektif lebih baik dibandingkan perspektif lainnya. Pratt (1988) mengutip pendapat Sundem (1976) bahwa perspektif-perspektif ini harus dipandang sebagai *building blocks* yang menambah pengetahuan kita terhadap proses pembuatan kebijakan akuntansi. Sebenarnya perluasan atas perspektif alternatif juga telah diusulkan oleh Bedford dan Baladouni (1962). Mereka mencoba memandang bahwa akuntansi adalah suatu proses komunikasi. Tentu saja dalam komunikasi akan ada asumsi interelasi, subyektifitas yang tidak dapat dipandang sebagai sesuatu yang dapat direduksi secara jelas. Satu hal yang perlu dipertimbangkan menurut Bedford dan Baladouni (1962) adalah bahwa setiap model teori komunikasi akan memiliki perbedaan karena "*Such differences are due to the difference in purposes or the point of view of the disciplines from which they emerge*"

Begitu keluar dari kotak obyektivitas maka akuntansi dipandang sebagai *multifaceted interdependency* yang kompleks (Davie, 2008) dan akan banyak alternatif metodologi sesuai dengan asumsi ontologi yang diyakini. Hal ini akan membuat akuntansi semakin kaya akan ilmu. Davie (2008) bahkan menganjurkan penggunaan *autoethnographies* untuk melakukan riset akuntansi melalui pengalaman langsung dan nyata dan membentuk proses *theorizing* yang berbeda. Konsekuensinya adalah bahwa pemahaman semacam ini akan berdampak pada metode pengajaran teori akuntansi yang tidak hanya bergantung pada paradigma positivisme saja. Salah satu penelitian yang dilakukan oleh James (2008) menunjukkan bahwa teori akuntansi dapat dikembangkan dari nilai-nilai lokalitas pada mahasiswa Australia, dengan keluar dari

pendekatan *mainstream*. Bahkan ini menghasilkan teori akuntansi kritis dan postmodernisme yang dilahirkan dari pemikiran mahasiswa sendiri.

5. Kesimpulan

Pembentukan ilmu akuntansi yang saat ini telah banyak bergantung pada pendekatan rasionalistik yang memandang realita secara obyektif. Hasil dari proses pembentukan ilmu dengan cara ini adalah lahirnya teori-teori akuntansi yang beberapa diantaranya Teori Akuntansi Positif yang fenomenal, Teori Agensi dan Teori *Signalling*. Kegagalan dalam teori-teori ini memecahkan masalah akuntansi seperti yang diajukan oleh Sterling (1975) dan McSweeney (2009) sebenarnya memberikan suatu pertanda bahwa perlu kiranya melongok ke luar jendela positivisme. Mungkin ada baiknya mengambil tantangan yang pernah diluncurkan Chua (1986) untuk secara radikal berpikir diluar paradigma fungsionalis, untuk melahirkan riset-riset akuntansi dengan paradigma berbeda dan yang akan berujung pada pembentukan teori akuntansi yang berbeda : Teori Akuntansi Kritis, Teori Akuntansi Postmodernisme dan banyak lagi yang akan memperkaya ilmu akuntansi.

Daftar Pustaka :

- Abdel-khalik, A Rashad dan Bipin B. Ajinkya. 1979. *Empirical Research In Accounting A Methodological Viewpoint*. American Accounting Association. Accounting Education Series Volume No. 4.
- Bedford, Norton M dan Vahe Baladouni. 1962. A Communication Theory Approach To Accountancy. *The Accounting Review*. pp 650-659.
- Belkaoui, Ahmed Riahi. 2004. *Accounting Theory : Teori Akuntansi*. Buku satu. Terjemahan. Jakarta : Penerbit Salemba Empat.
- Chariri, Anis. 2001. *Teori Akuntansi*. Edisi Pertama. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Christenson, Charles. 1983. The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*. Vol LVIII., No. 1. pp 1-22.
- Chua, Wai Fong. 1986. Radical Development in Accounting Thoughts. *The Accounting Review*. Vol. 61., No. 4. pp 601-632.

- Davie, Shanta S.K. 2008. An autoethnography of accounting knowledge production: Serendipitous and fortuitous choices for understanding our social world. *Critical Perspective on Accounting*. Volume 19. Issue 7. pp 1054-1079.
- James, Kieran. 2008. A Critical Theory and Postmodernist approach to the teaching of accounting theory. *Critical Perspective in Accounting*. Volume 19. Issue 5. pp 643-676.
- Kinney, William R. 1986. Empirical Accounting Research Design for Ph.D Students. *The Accounting Review*. Vol LXII No. 2. pp 338-350
- Llewelyn, Sue. 2003. What counts as 'theory' in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol 16., No. 4. pp 662-708.
- McSweeney, Brendan. 2009. The roles of financial asset market failure denial and the economic crisis: Reflections on accounting and financial theories and practices. *Accounting, Organization and Society*. (in press, available online 5th June).
- Morris, Richard D. 1987. Signalling, Agency Theory and Accounting Policy Choice. *Accounting and Business Review*. Vol. 18. No 69. pp 47-56.
- Mulawarman, Aji Dedi. 2009. *Teori, Konsep dan Laporan Keuangan*. Jakarta: E Publishing Company.
- Pratt, Jamie. 1988. A Classification Scheme for Financial Accounting Research. *Journal of Accounting Education*. Vol 6. pp 33-54.
- Scott, William.R. 2009. *Financial Accounting Theory (5th edition)*. USA: Prentice Hall
- Stamp, Edward. 1981. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics ?. *ABACUS*. Vol. 17, No. 1. pp 13-27.
- Sterling, Robert R. 1975. Toward a Science of Accounting. *Financial Analyst Journal*. September-October. pp 28-36
- Sutrisno. 2004. Debat Teori Akuntansi Positif : Telaah Kemunculan, Perkembangan, Komentar dan Kritikan. *Lintasan Ekonomi*. Volume XXI. Nomor 1. pp 59-77
- Suwardjono. 2008. *Teori Akuntansi ; Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi ketiga. Cetakan ketiga. Yogyakarta : BPFY Yogyakarta.
- Triyuwono, Iwan. 2006. *Perspektif, Metodologi, dan Teori Akuntansi Syariah*. Jakarta : PT. Rajagrafindo Persada.
- Watts, Ross L dan Jerold L. Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. New Jersey : Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs.