

PARADIGMA METODOLOGI AKUNTANSI POSITIF DALAM PERSPEKTIF FILSAFAT ILMU

Triyono

Fakultas Ekonomi, Universitas Muhammadiyah Surakarta

ABSTRACT

This article reviews the positive accounting in accounting research. The objective positive accounting is to explain and predict of real world events. Positive accounting takes the view that firms organize themselves in the most efficient manner, so as to maximize their prospects for survival. A firm can be viewed as a nexueus of contract. There are three hyphotheses form an important component of positive accounting (hyphotheses bonus plan, debt covenant and political cost). Note that they all lead empirical testable predictions. The criticisms of positive accounting research can be dichomtomized into two mutually exclusive sets: those concerning research methods and those concerning the philosophy of science. However, we believe the litterature has made contributions: it provides an intuitively plausible framework for understanding accounting. A plausible framework is a useful pedagogy for teaching accounting. The major breakthroughs are likely to come from viewing positive accounting as a choice that is endogenous with the choice of organization, contracting and financial structure. Such a breakthrough will be difficult to achieve, but important foundations can be laid by stressing the linkage between the theory and the empirical test. Thus we can say, that between methodology positivistic and alternative (qualitative), there is a promising field for interdisciplinary research and collaboration in the future.

Keyword :

Paradigma, Positif Akuntansi, Filsafat Ilmu, Metodologi

PENDAHULUAN

Ilmu pengetahuan dikatakan ilmiah apabila telah melewati suatu proses yang sangat ketat. Proses tersebut harus betitik tolak dari fakta-fakta keseharian dan berakhir pada suatu teori yang dapat dipertanggungjawabkan. Berkenan dengan hal ini kita mengenal adanya piramida ilmu pengetahuan, di mana ujung proses adalah sebuah teori yang bersih dari kontaminasi yang kabur dan ambigu (Adian, 2002: 25). Proses tersebut dapat dibagi dalam empat tahap.

Pertama, pengetahuan harus bertolak dari pengalaman sehari-hari yang cukup luas dan variatif. *Kedua*, semua yang diperoleh melalui pengalaman sehari-hari harus melalui paling tidak dua jenis pemurnian, yaitu: a) pemurnian dari pengalaman perseptual yang padat dan variatif untuk secara terkendali mendapatkan titik fokus melalui observasi, b) pemurnian dari bahasa sehari-hari yang ambigu dan kiasan menjadi konsep-konsep yang dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah. *Ketiga*, mencari keteraturan dalam gejala-gejala dengan membentuk proporsi kondisional. *Keempat*, jika proporsi tersebut memperoleh pembenaran ilmiah melalui verifikasi ketat maka dapat diperoleh hukum yang menunjukkan keteraturan tersebut. *Kelima*, tahap akhir dari proses ilmu pengetahuan adalah pembentukan teori yakni seperangkat eksplanasi yang mencoba menggambarkan fenomena atau bulat-lonjongnya dunia.

Dalam *Webster's Third New International Dictionary* seperti dikutip oleh Watts dan Zimerman (1990) definisi yang relevan untuk teori, sebagaimana yang diterapkan terhadap akuntansi, adalah bahwa teori merupakan "..... seperangkat prinsip hipotesis, konseptual, dan pragmatik yang saling berkaitan yang membentuk rerangka acuan umum bagi suatu bidang pengetahuan" Jadi, teori akuntansi dapat didefinisikan sebagai penalaran logis dalam bentuk seperangkat prinsip yang memberikan rerangka acuan yang dapat digunakan untuk menilai praktek dan memberikan arah pengembangan prosedur dan praktek yang baru.

Berdasarkan definisi di atas, tiap teori terdiri dari seperangkat pernyataan yang dihubungkan dengan penalaran logis sebagai dasar suatu kesimpulan. Pernyataan harus memiliki hipotesis yang dapat diuji, walaupun hipotesis tersebut didasarkan pada nilai pertimbangan (*value judgments*). Pengujian utama dari suatu teori adalah kemampuannya untuk menjelaskan atau memprediksi. Teori akuntansi yang konsisten dengan keberadaan konsep *economic consequences* untuk menjelaskan suatu fenomena sering disebut teori akuntansi positif (*positive accounting theory*). Penggunaan kata positif bertujuan untuk membuat prediksi yang baik dari suatu kejadian. Jadi, teori positif berhubungan dengan prediksi, seperti kebijakan pemilihan metode akuntansi, dan bagaimana tindakan perusahaan dalam merespon adanya standar akuntansi baru. Teori akuntansi yang berdiri sendiri

selayaknya perlu kita miliki, tetapi tahap perkembangan akuntansi sebagai ilmu empiris dan logis masih terbelakang. Teori yang dapat kita peroleh dalam tahap perkembangan seperti sekarang ini adalah seperangkat model yang saling melengkapi atau mungkin justru saling berlawanan.

Akuntansi positif memandang bahwa perusahaan diorganisasi dengan sangat efisien untuk memaksimalkan prospeknya. Di samping itu, perusahaan juga dipandang sebagai hubungan kontrak sehingga perusahaan akan meminimumkan berbagai *contracting cost*, misalnya biaya negosiasi, *expected cost* dari kebangkrutan, biaya monitoring dan kemungkinan *renegotiation*. Akuntansi positif beragumen bahwa kebijakan akuntansi perusahaan akan dipilih sebagai bagian dari luasnya permasalahan untuk meminimumkan *contracting cost*. Oleh karena itu fleksibilitas manajemen untuk memilih bentuk kebijakan akuntansi membuka kemungkinan *opportunistic behavior*. Akuntansi positif mengasumsikan bahwa manajer adalah rasional (seperti investor) dan akan memilih kebijakan akuntansi yang mendukung kepentingannya.

Makalah ini akan mencoba membahas mengenai metodologi akuntansi positif. Pembahasan pertama akan dimulai dengan melihat pengertian *positivisme*. Pembahasan kedua mengenai perkembangan metodologi akuntansi positif dengan melihat beberapa bukti empiris yang mendukung. Pembahasan ketiga melihat permasalahan yang terdapat pada metodologi riset akuntansi yang mendasarkan akuntansi positif. Pembahasan keempat melihat kontribusi yang diberikan dari metodologi akuntansi positif dan mencoba melakukan pemikiran untuk meningkatkan kekuatan prediksi dari metodologi riset akuntansi.

Paradigma Positivisme

Dalam tataran perkembangan filsafat ilmu, paham positivisme dibidani oleh dua pemikir Prancis, Henry Saint Simon (1760 – 1825) dan muridnya Auguste Comte (1798 – 1857). Walau Henry Saint Simon yang pertama kali menggunakan istilah positivisme, namun Comte yang mempopulerkan positivisme yang pada akhirnya berkembang menjadi aliran filsafat ilmu yang begitu pervasif mendominasi wacana filsafat ilmu abad ke-20. Positivisme

merupakan evolusi lanjut dari empirisme. Inspirasi filosofis empirisme terhadap positivisme terutama prinsip objektivitas ilmu pengetahuan. Slogan positivisme yang amat terkenal adalah "*savoir pour prévoir, prévoir pour pouvoir*", artinya dari ilmu muncul prediksi dan dari prediksi muncul aksi.

Positivisme merupakan suatu paham dalam filsafat ilmu pengetahuan yang berkembang sangat pervasif. Menurut Ian Hacking (1983), seperti yang dikutip Adian (2002: 67) positivisme telah menjadi tidak hanya filsafat ilmu pengetahuan melainkan "agama" humanis modern. Positivisme dikatakan menjadi "agama" karena telah melembagakan pandangan dunianya menjadi doktrin bagi berbagai bentuk pengetahuan manusia. Pandangan dunia yang dianut positivisme adalah pandangan dunia objektivistik.

Positivisme melembagakan pandangan dunia objektivistik dalam suatu doktrin kesatuan pengetahuan. Doktrin kesatuan pengetahuan, mengajukan kriteria-kriteria pengetahuan antara lain: bebas nilai, metode verifikasi empiris, bahasa logis empiris, dan eksplanatoris. Positivisme menjadi suatu paradigma, karena menuntut semua bentuk pengetahuan manusia mengikuti doktrin kesatuan pengetahuan apabila ingin dibalang absah. Positivisme sebagai sebuah paradigma menganut asumsi ontologis semesta mekanisme Newtonian, asumsi metodologis pengamatan berjarak dan struktur nilai berupa pengagungan objektivisme. Paradigma positivisme tidak memperoleh legitimasi secara objektif melainkan secara intersubjektif. Positivisme menjadi absah karena ada komunitas akademis yang menjunjung dan terus mereproduksi.

Ada beberapa ciri-ciri positivisme. *Pertama*, bebas nilai. Dikotomi yang tegas antara fakta dan nilai mengharuskan subjek peneliti mengambil jarak dengan semesta dengan bersikap imparial-netral. *Kedua*, fenomenalisme. Pengetahuan yang absah hanya berfokus pada fenomena semesta. *Ketiga*, nominalisme. Positivisme berfokus pada yang individual-partikular karena itu kenyataan satu-satunya. *Keempat*, reduksionisme. Semesta direduksi menjadi fakta-fakta yang dipersepsikan. *Kelima*, naturalisme. Paham tentang keteraturan peristiwa-peristiwa di alam semesta yang menisbikan penjelasan adikodrati. *Keenam*, mekanisme. Paham yang mengatakan bahwa semua gejala alam dapat dijelaskan secara mekanikal-determinis.

Perkembangan Metodologi Akuntansi Positif: Bukti Empiris

Riset akuntansi positif dimulai ketika Ball dan Brawn (1968) dan Beaver (1968), seperti yang dikutip Watts dan Zimmerman (1990) melakukan penelitian mengenai hubungan informasi akuntansi dengan harga saham. Hasil studi ini kemudian diadopsi sebagai literatur bahwa data akuntansi memberikan informasi untuk pengambilan keputusan di pasar modal dan penggunaan perspektif informasi (*information perspective*) ini untuk mengevaluasi hubungan antara data akuntansi dengan harga saham. Pengertian perspektif informasi dalam makalah ini adalah bahwa data akuntansi (misalnya, laba, dividen dan aliran kas) sebagai input informasi pada model penilaian dan untuk menguji hubungan antara informasi akuntansi dengan harga saham. Tetapi perspektif informasi dari studi tersebut tidak memberikan prediksi dan penjelasan mengenai penggantian metode akuntansi. Alasan penting bahwa perspektif informasi gagal untuk memberikan prediksi dan penjelasan mengenai pemilihan metode akuntansi karena berdasar teori keuangan (*finance*) bahwa pilihan metode akuntansi itu sendiri tidak dapat mempengaruhi nilai perusahaan. Menurut rerangka Modigliani dan Miller (1958) seperti dikutip Watts dan Zimmerman (1990), *capital asset pricing model* (CAPM) untuk mendapatkan informasi adalah tidak ada biayanya dan juga tidak ada biaya transaksi di dalamnya. Hal ini berarti, jika metode akuntansi tidak dapat mempengaruhi nilai perusahaan, maka tidak ada dasar untuk prediksi dan penjelasan pemilihan metode akuntansi.

Perkembangan selanjutnya dalam riset akuntansi adalah dengan memperkenalkan adanya biaya transaksi atau informasi dengan menggunakan teori *agency costs*, kontrak hutang dan kompensasi serta biaya lobi dalam proses politik yang mempengaruhi perusahaan. Pemikiran tersebut akhirnya memunculkan adanya hipotesis mengenai pemilihan metode akuntansi. Hasil studi Jansen dan Meckling (1976) menunjukkan bahwa biaya hutang dapat menjelaskan bagaimana mengoptimalkan struktur modal dari berbagai industri. Kontrak hutang mendorong mengurangi perilaku menggunakan data akuntansi (Smith dan Warner 1979, Leftwich 1981). Peneliti akuntansi mengakui adanya implikasi dari

pemilihan metode akuntansi dan mulai menggunakan data akuntansi dalam kontrak hutang untuk mendukung hipotesis tentang pemilihan metode akuntansi. Data akuntansi juga digunakan dalam kontrak kompensasi dengan manager dan dihipotesiskan untuk meminimisasi *agency cost*. Penggunaan data akuntansi dalam rencana pemberian bonus (*bonus plan*) mendorong kemungkinan bahwa pemilihan metode akuntansi dapat mempengaruhi kesejahteraan dan juga riset akuntansi menggunakan *bonus plan* untuk menjelaskan pemilihan metode akuntansi (Watts dan Zimmerman 1978).

Bila kita meminjam literatur organisasional dari ilmu ekonomi yang mengasumsikan biaya informasi dan lobi merupakan postulat pada riset akuntansi maka proses politik akan menekan perusahaan mengeluarkan biaya, sehingga biaya politik merupakan fungsi pelaporan laba (Peltzman 1976). Jadi proses politik memberikan insentif untuk menciptakan atau *manage* pelaporan data akuntansi. Biaya informasi dan lobi merupakan bagian dari biaya kontrak dalam proses politik. Perluasan dan bentuk dari penciptaan transfer kesejahteraan (*wealth*) dari politikal proses akan dipengaruhi oleh biaya kontrak.

Penggunaan kontrak hutang, kompensasi dan proses politik untuk menjelaskan dan memprediksi pemilihan metode akuntansi memberikan landasan teori dalam penelitian akuntansi yang lebih bersifat umum. Sejak 1970-an, ahli ekonomi berupaya mengembangkan teori dari perusahaan dengan menekankan untuk menjelaskan struktur organisasi pada perusahaan misalnya bentuk pilihan perusahaan, kompensasi manajemen, sentralisasi atau desentralisasi. Berdasar pemikiran tersebut, maka perbedaan bentuk institusi perusahaan mendorong pada bentuk yang lebih efisien dan efektif dalam memberikan barang atau jasa. Kompetisi antar perusahaan akan mendorong perusahaan mengorganisasi perusahaannya untuk meminimalisasi biaya (Fama dan Jensen 1983b). Riset akuntansi akhirnya kembali menggunakan pernyataan tersebut sebagai suatu set efisiensi dari metode akuntansi untuk menjelaskan pemilihan metode akuntansi. Dalam jangka pendek metode akuntansi berpengaruh pada biaya perusahaan dan juga dapat menghasilkan keseimbangan ekonomi (Watts dan Zimmerman 1978).

Berdasarkan perkembangan di atas, menurut

Watts dan Zimmerman (1990) ada tiga hipotesis dalam metodologi akuntansi positif yang sifatnya *opportunistic*, yaitu : (1) *bonus plan hypothesis*, (2) *debt covenant hypothesis*, dan (3) *political cost hypothesis*. Ketiga hipotesis tersebut merupakan komponen yang penting dalam akuntansi positif yang mendukung untuk pengujian secara empiris dan *testable*. Hipotesis pertama berkaitan dengan perilaku manajer perusahaan. Jika besarnya bonus tergantung pada besarnya laba, maka manajer tersebut dapat meningkatkan bonusnya dengan meningkatkan laba. Salah satu cara yang dapat dilakukan adalah dengan memilih kebijakan akuntansi yang agresif, misalnya memilih metode depresiasi dengan garis lurus daripada metode depresiasi saldo menurun berganda. Karena metode garis lurus akan menghasilkan biaya lebih rendah dan laba yang lebih tinggi pada masa awal depresiasi. Penelitian Healy (1985) yang secara khusus meneliti hipotesis bonus plan, menunjukkan bahwa manajer dari perusahaan yang menggunakan laba akuntansi untuk menentukan bonus cenderung memilih kebijakan akuntansi yang memaksimalkan bonus yang diharapkan.

Debt covenant hypothesis berkaitan dengan perjanjian hutang yang harus dipenuhi. Pada umumnya perusahaan peminjam akan mempertahankan rasio-rasio akuntansi tertentu, misalnya rasio hutang terhadap modal agar terhindar dari sanksi syarat perjanjian. Karena laba yang tinggi akan mengurangi terjadinya sanksi terhadap syarat perjanjian, maka manajer cenderung memilih kebijakan akuntansi yang meningkatkan laba. Christie (1990) menemukan bahwa perusahaan dengan rasio hutang tinggi cenderung memilih kebijakan akuntansi yang meningkatkan laba. Duke dan Hunt (1990) meneliti syarat-syarat perjanjian dalam kontrak peminjaman. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan dengan rasio hutang tinggi mempunyai kemungkinan melanggar syarat-syarat perjanjian lebih tinggi.

Political cost hypothesis berkaitan dengan bahwa perusahaan besar dengan tingkat laba tinggi cenderung mendapat perhatian dari calon investor maupun pemerintah. Perusahaan-perusahaan tersebut biasanya diwajibkan memenuhi standar kerja yang tinggi, misalnya tanggung jawab terhadap lingkungan. Di sisi lain jika laba yang diperoleh terlalu tinggi maka pemerintah dapat menetapkan peraturan pajak yang

menetapkan tambahan pajak bagi perusahaan tersebut (Utama, 2000). Untuk mengurangi kemungkinan dijadikan target pemerintah, maka perusahaan besar cenderung memilih kebijakan akuntansi yang cenderung mengurangi laba. Perusahaan juga dapat menggunakan kebijakan akuntansi untuk menghadapi biaya politik, misalnya melakukan lobi dengan pemerintah untuk memperoleh proteksi. Jones (1991) menemukan bahwa perusahaan-perusahaan di Amerika Serikat memilih kebijakan akuntansi yang mengurangi laba untuk menunjukkan bahwa mereka mengalami penurunan laba akibat persaingan. Dengan menurunnya laba, mereka dapat meminta pemerintah untuk memberikan proteksi.

Sebagai catatan, hubungan *agency cost* dengan kontrak hutang, kompensasi manajemen dan proses politik memberikan hipotesis yang perlu diuji secara empirik. Oleh karena itu, pendekatan tersebut lebih bersifat general yang mendorong *agency cost* dengan bentuk kontrak dapat mempengaruhi pemilihan metode akuntansi. Berbagai bentuk kontrak dapat memainkan peranan dalam menjelaskan pilihan bentuk organisasi termasuk pemilihan metode akuntansi dan mendorong peneliti akuntansi untuk menggunakan *contracting cost* (biaya kontrak) sebagai ganti *agency cost* (Klein 1983). Konsep biaya kontrak dan pemikiran dari metode akuntansi sebagai bagian dari efisiensi teknologi organisasional memainkan peranan dalam metodologi akuntansi positif secara bersama-sama.

Biaya kontrak muncul dalam: (1) transaksi pasar, misalnya biaya *underwriting*, (2) transaksi internal perusahaan, misalnya skema *transfer price* berdasar biaya, dan (3) transaksi dalam proses politik, misalnya biaya untuk menghindari regulasi pemerintah. Dalam makalah ini penggunaan istilah biaya kontrak untuk mengakomodasi berbagai bentuk biaya, yaitu biaya transaksi, *agency cost*, biaya informasi, biaya negosiasi dan biaya kebangkrutan. Keberadaan biaya kontrak merupakan hal yang penting bagi organisasi perusahaan dan pemilihan metode akuntansi. Akuntansi memainkan peranan dalam sistem ini dan juga sebagai bagian dari efisiensi perusahaan. Usaha untuk meramalkan dan menjelaskan organisasi perusahaan dengan *zero contracting cost* adalah tidak akan berarti (*pointless*).

Kritik Riset Akuntansi positif

Esensi dari positif teori adalah untuk memprediksi dan menjelaskan perilaku. Hal ini diperjelas oleh Watts dan Zimmerman (1986) dalam bukunya *Positive*

Accounting Theory yang menyatakan bahwa tujuan teori akuntansi adalah untuk menjelaskan dan memprediksi praktek akuntansi. Banyak kritik yang dilontarkan pada riset akuntansi positif, yang pada dasarnya dapat dibedakan menjadi dua yang sifatnya *mutually exclusive*, yaitu (1) berkaitan dengan metode riset dan (2) berkaitan dengan filosofi ilmu pengetahuan.

1. Permasalahan Metode Riset

Permasalahan metode riset dalam akuntansi positif adalah karena lemahnya hasil pengujian dan kemungkinan bahwa hasil yang terdapat dalam literatur akuntansi positif tidak diakui sebagai hipotesis alternatif atau tidak dinyatakan sebagai hipotesis. Lemahnya hasil riset akuntansi positif kemungkinan disebabkan oleh beberapa alasan, yaitu (a) permasalahan dengan spesifikasi model, (b) permasalahan spesifikasi variabel *left hand side* dan *right hand side*, dan (c) variabel penjelas lain yang tidak teridentifikasi (Watts dan Zimmerman 1990).

Semua studi mengenai pemilihan metode akuntansi mengasumsikan bahwa pemilihan metode akuntansi didasarkan pada alasan efisiensi atau *opportunism* manajemen. Asumsi ini memungkinkan terjadinya salah spesifikasi. Pertama dalam model regresi probit mengenai pemilihan metode akuntansi tergantung pilihan manajemen untuk meningkatkan kesejahteraan, dan sebagai variabel penjelas yang merefleksikan kesejahteraan dipengaruhi dari berbagai pilihan melalui kompensasi, persetujuan hutang dan proses politik. Implikasi pada peneliti adalah bahwa variabel kompensasi sebagai manajerial *opportunism*, tetapi variabel hutang dan proses politik dapat sebagai efisiensi dan *opportunism*, sehingga modelnya missspesifikasi. Kedua, kesalahan spesifikasi terjadi karena mengabaikan pengaruh interaksi antar variabel *right hand side* (variabel independen). Pemecahan kedua masalah tersebut adalah peneliti perlu melakukan spesifikasi interaksi intertemporal antara pengaruh *opportunism* dan efisiensi.

Permasalahan spesifikasi model akan mengurangi kekuatan pengujian. Penggunaan metode tunggal sebagai variabel *left hand side* (variabel independen) juga memberi kontribusi terhadap permasalahan spesifikasi. Zmijewski dan Hagerman (1981) melakukan pengujian dengan menggunakan seperangkat metode akuntansi dan hasilnya memberikan penjelasan yang lemah, meskipun menggunakan asumsi urutan yang paling berpengaruh dari berbagai portfolio metode akuntansi terhadap laba, misalnya pengaruh pemilihan metode depresiasi dibanding metode persediaan. Asumsi ini justru menyebabkan kesalahan pada variabel *left hand side*. Healy (1985) mencoba untuk mengatasi permasalahan tersebut dengan menggunakan akrual neto sebagai variabel *left hand side*, tetapi variabel akrual neto dalam pengukurannya banyak gangguannya yang dapat dimanipulasi oleh manajemen. Idealnya akrual neto harus diukur secara relatif tanpa adanya unsur manipulasi, sehingga adanya variasi dapat dikeluarkan dari variabel independen.

Leamer (1983) menyatakan bahwa jumlah fenomena pengamatan dalam riset adalah terbatas tetapi jumlah variabel penjelas secara logika tidak terbatas. Dalam riset akuntansi sering muncul permasalahan variabel penjelas yang tidak teridentifikasi, sehingga menimbulkan masalah spesifikasi. Misalnya kontrol terhadap perusahaan sering tidak teridentifikasi sebagai variabel independen dalam menjelaskan pemilihan metode akuntansi. Watts dan Zimmerman (1979) beragumen bahwa data akuntansi merupakan bagian proses internal kontrol sehingga mempengaruhi manajemen dalam menentukan metode akuntansi, sehingga dengan mengabaikan variabel tersebut akan menyebabkan koefisien yang bias.

2. Permasalahan Filosofi Ilmu Pengetahuan

Watts dan Zimmerman (1990) beragumen bahwa seluruh riset akuntansi adalah *value laden* dan tidak netral. Akuntansi positif merupakan preposisi "if ..., then ...," untuk memprediksi dan menjelaskan fenomena tertentu. Kegunaan akuntansi positif tergantung pada kemampuan

prediksi dan penjelas, sehingga juga tergantung pada preferensi pengguna. Oleh karena itu keluasan nilai peneliti bertentangan dengan kemampuan teori untuk memprediksi dan menjelaskan fenomena. Hal ini akan menyebabkan kemanfaatan teori diragukan.

Dasar pendekatan riset akuntansi adalah *sociology of accounting* sebagai ganti dari teori akuntansi. Christenson (1983) mengkritik dengan menuliskan bahwa program dari *Rochester School* berkaitan dengan diskripsi, prediksi dan penjelasan perilaku dari akuntan dan manajer dan bukan entitas akuntansi. Kritik ini kemudian dianalogikan dengan *physical science* bahwa teori kimia konsisten dengan preposisi perilaku entitas kimia (molekul dan atom) tidak pada perilaku *chemist*, reaksi kimia muncul tanpa harus ada *chemist*. Menurut Christenson studi akuntansi adalah ilmu sosial, sehingga teori akuntansi dalam memprediksi dan menjelaskan akuntansi tidak dapat memisahkan riset akuntansi dari studi perilaku manusia.

Permasalahan lain yang berkaitan dengan filosofi ilmu pengetahuan adalah bahwa literatur riset akuntansi mendasarkan pada berbagai teori, misalnya teori ekonomi dan keuangan. Dengan mendasarkan pada berbagai literatur tersebut maka hasil yang diperoleh dari riset akuntansi tidak formal karena tidak konsisten dalam observasi dan peneliti dipengaruhi oleh nilainya (tidak *value free*). Seperti yang disebutkan di atas bahwa akuntansi adalah aktivitas yang berkaitan dengan perilaku, sehingga tidak dapat menggeneralisir suatu teori yang memprediksi dan menjelaskan fenomena akuntansi dengan mengabaikan insentif dari individu.

Dalam hal ini Chua (1986) menyebutkan beberapa keterbatasan dari akuntansi *mainstream* (akuntansi positif). Pertama, keyakinan dalam dikotomi antara alat dan tujuan telah menyebabkan keterbatasan ruang lingkup. Konsekuensinya, Chua (1986) menambahkan *concerns about the system of property rights, economic exchange and the distribution of wealth and wealth creating opportunities are not raised*. Kedua berkaitan dengan asumsi tujuan manusia, rasionalitas dan konsensus. Dalam hal ini Chua

menegaskan *when these consensus goals of utility maximization are examined, they invariably are the goals of the providers of capital*. Ketiga, keterbatasan keyakinan yang dominan perihal kepedulian atas kontroversi dalam filosofi ilmu sosial yang sudah mempertanyakan realisme dan dapat diujinya teori yang bersifat empiris. Dalam kaitan ini Chua (1986) berargumentasi :

Mainstream accounting thought has devoted insufficient attention to philosophical debates. There is some discussion of Popper's falsifiability criterion, but little of Lakato's extension or of other concepts of the function of theorizing and the standards necessary for theory acceptance. Instead, accounting researchers work within some vogue notion of an objective reality and of confronting theory with data.

Kritik pemakaian pendekatan metodologi alam (positivisme) dalam ilmu perilaku dan sosial sebetulnya tidak hanya datang dari peneliti barat sendiri, melainkan juga dari mereka yang mempunyai perpektif Islam, misalnya Bashir, 1986; Ba-Yunus, 1988; Al-Alwani, 1989, dan Dhaouadi, 1993 dalam Adnan (1997).

Kontribusi Akuntansi positif

Terlepas dari kelemahan yang ada, akuntansi positif memberikan kontribusi terhadap literatur akuntansi berupa penjelasan yang spesifik terhadap *outline* pemilihan metode akuntansi. Kontribusi ini memberikan rerangka yang rasional untuk memahami akuntansi. Rerangka yang rasional ini bermanfaat sebagai pedagogi dalam pengajaran akuntansi dan juga mendukung peneliti untuk memecahkan permasalahan akuntansi, khususnya peranan *contracting cost* dalam teori akuntansi.

Akuntansi positif menjelaskan mengapa akuntansi digunakan dan memberikan rerangka untuk prediksi pemilihan metode akuntansi. Pilihan metode akuntansi tidak dapat didasarkan pada ungkapan *better measurement* dari beberapa konstruk akuntansi, misalnya pendapatan. Pilihan metode akuntansi digunakan untuk tujuan individu dan pengaruh dari metode akuntansi untuk peningkatan tujuan tersebut. Misalnya kita sebagai dosen mengajarkan bahwa metode akuntansi dengan *current cost* lebih baik daripada *historical cost*, tetapi kita lupa memberikan

penjelasan mengapa pengukuran yang lebih baik tidak digunakan. Dalam hal ini, akuntansi positif memberikan preposisi bahwa pilihan metode akuntansi tersebut digunakan untuk memaksimalkan kesejahteraan dari *contracting parties* dan selanjutnya akuntansi positif dapat digunakan untuk memahami bagaimana kesejahteraan yang dipengaruhi oleh metode akuntansi.

Kontribusi lain dari akuntansi positif terhadap literatur adalah merupakan *highlight* yang penting dari *contracting costs*. Riset akuntansi positif saat ini diakui penting dalam menjelaskan akuntansi. Pada akhir tahun 1960-an dan 1970-an peneliti keuangan mendasarkan pada *pricing model*, misalnya *capital asset pricing model* (CAPM), *option pricing model* (OPM) dan *arbitrage pricing model* (APC). Model-model tersebut dikembangkan dalam keadaan penjualan surat berharga pada harga yang relatif berbeda, sehingga model tersebut tidak dapat menjelaskan perbedaan institusional, misalnya *open and close end mutual funds*. Untuk menjelaskan perbedaan institusional memerlukan asumsi tentang *contracting cost*. Demikian juga, pemilihan metode akuntansi tidak akan muncul tanpa *contracting costs* dan juga akan menyulitkan dalam membuat suatu teori yang dapat meramalkan dan menjelaskan akuntansi tanpa membuat asumsi tentang *contracting costs*. Peran utama dari *contracting costs* bagi peneliti akuntansi positif adalah sulit untuk mengabaikan aspek *costs* dalam teori akuntansi.

Pemikiran Riset Akuntansi Masa Depan

Dari penjelasan di atas nampak bahwa ada dua permasalahan utama dalam metode riset akuntansi, yaitu lemahnya kemampuan hasil riset dan diperlukannya alternatif penjelasan dari ilmu ekonomi dan ilmu sosial lain dalam pengujian empirik. Permasalahan ini sebenarnya akan memberikan manfaat yang banyak untuk memahami pemilihan metode akuntansi daripada hanya studi tentang keberadaan teori dan cara pengukuran variabel (Christie 1990).

Ada beberapa hal yang perlu diperhatikan untuk riset akuntansi dari aspek metode riset. *Pertama*, peneliti akuntansi positif lebih baik menggunakan *single task* untuk melihat hubungan antara teori dan empirik. Teori memprediksi bahwa biaya persetujuan

hutang akan mempengaruhi manajer dalam pemilihan metode akuntansi. Perhatian peneliti adalah pada pengembangan suatu set teori yang terpadu (*unified theory*) dengan mempersatukan *ex ante* dan *ex post* dalam kebijakan pemilihan metode akuntansi. Studi empirik tidak dapat mengasumsikan bahwa pemilihan akuntansi dengan alasan efisiensi atau *opportunistic*, keduanya harus dilakukan pengujian. Dan juga, estimasi dari besarnya berbagai komponen *contracting costs* dapat membantu memperbaiki lebih lanjut hubungan antara teori dan pengujian dengan mengidentifikasi biaya yang berpengaruh dalam mendorong pemilihan metode akuntansi.

Pengembangan dan pengujian hipotesis alternatif untuk keberadaan regulasi juga akan menambah hubungan antara teori dan pengujian. Hipotesis dapat dikembangkan untuk memprediksi regulasi baru. Berdasar pendekatan *contracting* hanya beberapa kontrak yang mempengaruhi aliran kas perusahaan. Misalnya Mian dan Smith (1990) menemukan bahwa umumnya laporan konsolidasi anak perusahaan tergantung pada interdependensi anak perusahaan dengan induk perusahaan, ternyata sama dalam penentuan pelaporan keuangan eksternal untuk *contracting parties* internal dan *contracting parties* eksternal. Disamping itu proses regulasi pemerintah yang mempengaruhi data akuntansi dapat digunakan untuk mengembangkan hipotesis baru dan mencari hubungan antara teori dan pengujian dengan lebih hati-hati menggunakan proxy variabel lain, selain variabel ukuran perusahaan (Wong 1988).

Kedua, ketika pemilihan metode akuntansi memberikan efisiensi, maka variabel yang digunakan untuk menjelaskan dan memprediksi pilihan akuntansi adalah *endogeneous*. Misalnya perubahan dalam prosedur akuntansi terjadi bersamaan dengan perubahan investasi perusahaan, kontrak kompensasi, struktur organisasi dan lingkungan perusahaan. Teori dan model empirik harus dikembangkan untuk memisahkan permasalahan *endogeneity* antar variabel sebagai cara untuk meningkatkan kekuatan pengujian. Hal ini merupakan tugas yang tidak mudah dalam melakukan spesifikasi modelnya.

Ketiga, kesalahan pengukuran dalam akrual neto perlu dikurangi untuk menaikkan kekuatan pengujian. Hal ini memerlukan suatu model yang tidak hanya akrual neto untuk kebijakan akuntansi, tetapi juga

penempatan variabel indikator untuk *bonus plan* dengan variabel *continuous* yang ukurannya lebih baik dan berbagai *contracting cost* yang kemungkinan akan menaikkan kekuatan prediksi.

Dari aspek metodologi juga ada yang perlu diperhatikan untuk mendapatkan pemahaman tentang akuntansi secara *holistic*. Pemilihan metodologi harus didasarkan pada ontologi dan epistemologi serta mempertimbangkan kesesuaiannya dengan pertanyaan riset. Keberadaan akuntansi sebagai pengetahuan sosial dipengaruhi oleh konsep berpikir dan hasil interpretasi nalar yang tidak terlepas dari pengaruh tata nilai dan kepentingan. Setiap individu menciptakan, membentuk, mempertahankan dan merubah melalui interaksi sosial. Hal ini dipertegas dengan belum adanya suatu definisi akuntansi yang mencakup semua aspek dari suatu obyek yang berada dalam batas-batas suatu perangkat. Menurut hasil studi oleh *A study group at the University of Illinois* (dalam LaMidjan, 1994) bahwa akuntansi merupakan produk dari lingkungannya. Lebih jauh Enthoven (1985) mengemukakan bahwa kondisi sosial, yaitu sosial ekonomi, kebudayaan dan agama memberikan dampak baik pada sifat maupun aktivitas akuntansi.

Akuntansi menurut Sudibyo (1986) memiliki sikap yang *eklektik* terhadap disiplin ilmu lain, yaitu sosiologi, psikologi, antropologi, ekonomi dan lain sebagainya sepanjang disiplin ilmu itu berguna untuk kerekayasannya. Akan tetapi walaupun akuntansi memiliki sifat *eklektik*, memiliki keterbatasan yaitu tidak akan mempunyai nilai apa-apa apabila tidak dikaitkan oleh suatu tujuan kegunaan atau manfaat khususnya dalam dunia usaha dan kehidupan ekonomi pada umumnya.

Guna memahami interaksi sosial tersebut, menurut Habermas, interpretasi saja tidak cukup (dalam Chua, 1986), melainkan harus dilakukan dengan cara *the inclusion of ontological, epistemological and methodological assumptions as a ground of thinking*. Jadi dengan melakukan suatu implementasi metodologi tertentu, suatu riset tidak hanya berusaha menemukan pengetahuan (*uncover knowledge*) tetapi juga berusaha mengajukan suatu transformasi ke arah sesuatu yang lebih baik atas suatu obyek studi. Jadi untuk memperoleh pengetahuan yang sempurna, akuntansi harus dipelajari dengan cara ini, bukan secara partial. Dengan lain perkataan

diperlukan pendekatan metodologi lain yang sering disebut pendekatan alternatif atau naturalis. Pendekatan ini mempunyai banyak nama antara satu dengan lainnya, misalnya pendekatan kritis (*critical approach*), interpretative, phenomenological dan sebagainya. Masing-masing pendekatan ini mempunyai karakteristik tersendiri dalam metodenya, tetapi hanya dalam dataran teknisnya.

Walaupun pendekatan naturalis ini memberikan pemahaman yang holistik, sebagai metode juga muncul kelemahannya. Pertama, masalah akses adalah sulit untuk memperoleh akses yang benar-benar bebas tanpa pembatas. Kedua, pendekatan ini memerlukan waktu relatif panjang. Pengetahuan yang digali tidak dapat hanya dilakukan secara sepintas berdasarkan pengamatan tetapi peneliti harus hidup pada obyek yang diteliti. Hal ini tentu saja membawa konsekuensi pada *opportunity cost*. Ketiga, kemampuan komunikatif peneliti.

Simpulan

Terlepas dari kelemahan yang ada dalam metode dan metodologi risetnya, akuntansi positif memberikan kontribusi terhadap literatur dengan mendasarkan studi empirik yang benar. Ada tiga aspek dari struktur dan lingkungan organisasi perusahaan yang dapat dijadikan sebagai hipotesis yang *testable*, yaitu hipotesis struktur *capital*, kompensasi kontrak manajemen dan *political*

cost. Pengujian ini akan lebih memperkuat kaitan antara teori dan pengujian empiris.

Untuk meningkatkan kekuatan pengujian dalam riset akuntansi diperlukan upaya yang hati-hati dalam membuat spesifikasi model. Pekerjaan ini memang tidak mudah, tetapi merupakan dasar penting yang dapat memberikan tekanan pada hubungan antara teori dan pengujian empiris dan pengujian variasi inter dan intra industri dalam riset akuntansi. Penyatuan pengaruh antara insentif efisiensi *ex ante contracting* dengan redistribusi *ex post* memungkinkan peningkatan kemanfaatan dari riset akuntansi.

Untuk mendapatkan pemahaman akuntansi yang utuh perlu pengembangan metodologi alternatif. Wacana perberdayaan metodologi alternatif (kualitatif) dan atau kolaborasi antara metodologi mainstream dan alternatif barangkali perlu dikembangkan untuk riset akuntansi mendatang untuk mendapatkan metodologi yang senergi. Dengan demikian perolehan ilmu pengetahuan akan lebih absah.

Sesungguhnya masih banyak riset akuntansi yang masih dapat kita *explore*. Persoalannya adalah maukah kita sebagai *society* akuntansi melakukan riset agar bidang akuntansi tidak kelihatan buram. Tanpa riset yang baik, ilmu akuntansi akan berhenti berkembang dan hanya akan menjadi *outlet* yang kecil dari ilmu ekonomi yang sulit dipahami karena tidak ada di dunla nyata.

DAFTAR PUSTAKA

- Adian, Donny Gahral. 2002. *Menyoal Ojektivisme Ilmu Pengetahuan*. Penerbit Teraju. Jakarta.
- Adnan, Muahammad Akhyar., 1997. *Konsep dan Praktik Akuntansi Dalam Bank Islam, Studi Kasus Bank Islam Malaysia Berhad dan Bank Muamalat Indonesia*. Makalah pada Konferensi Riset Akuntansi dan Bisnis. Yogyakarta 6 Januari.
- Ball, J., dan P. Brown. 1968. An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*. (Autumn), 159-178.
- Ba-Yunus, I. 1988. Contemporary sociology: an Islamic critique. In *Islam: Source and Purpose of Knowledge*. *International Institute of Islamic Thought*. Virginia. USA
- Badawi, ST. 1988. Variation in accounting policies and disclosure of islamic bank. *Accounting Standard for Islamic Banks*, Vol. 2. Islamic Development Bank, Jeddah.
- Beaver, W. 1968. The information content of annual earning announcement. *Journal of Accounting Research*. (Suplemen), 67-92.
- Christie, A, A. 1990. Aggregation of test statistics: An evaluation of the evidence on contracting and size hypothesis. *Journal of Accounting & Economics*. (Forthcoming).
- Christensen, Charles. 1983. The methodology of positive accounting. *The Accounting Review*. January: 1-22.
- Chua. W.F. 1986. Radical development in Accounting Thought, *The Accounting Review*. Vol. VXI, No. 4, October: 601- 632
- Dhauouadi, M. 1993. Reflections ito spirit of the islamic corpus of knowledge and the rise of the new science. *The American Journal of Islamic Social Sciences*. Vo. 10. No. 2. 64 – 153.
- Duke, J., dan H. Hunt. 1990. An empirical examination of debt covenant restrictions and accounting related debt proxies. *Journal of Accounting & Economics*. (Forthcoming).
- Enthoven,Adolft,J.H., 1985. Mega Accountancy Trends (Extended Accountancy Dimensions in Changing Sicietal Patterns), *Accounting Research Monograph 5*, Dallas, Center for international Accounting Development.
- Fama, E.F., dan M.C. Jensen. 1983b. Agency problems and residual claims. *Journal Law and Economics*. June: 301-325.
- Foster, G. 1980. Accounting policy decisions and capital market research. *Journal of Accounting & Economics*. March: 29-62.
- Healy, P., 1985. The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics 7*, 85-107.
- Holthausen, R.W., dan R.W. Leftwich. 1983. The economi consequences of accounting choice: Implication of costly contracting and monitoring. *Journal of Accounting & Econmics*. August: 77-117.
- Holthausen, R., dan W.H. Meckling. 1976. Theory of firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. October: 305-306.
- Ian, Hacking. 1983. *Representing and Intervening: Introductory Topics in the Philosophy of Natural Science*. NewYork: Cambridge Unlversity Pers.
- Jensen, M.C. dan W.H Meckling. 1976, Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics, 3*: 305-360.

- Jones, J. 1991. Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 193-228.
- Klein, B. 1983. Contracting cost and residual claims: The separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*. June: 367-374.
- LaMidjan, 1994, *Pengaruh budaya terhadap sikap pimpinan puncak dan kepala bagian akuntansi perusahaan go public*. Disertasi pada Universitas Padjajaran Bandung. Publication No. 19 Accountancy Development in Indonesia.
- Leamer, Edward E. 1983. Let's take the con out of econometrics. *The American Review*. Marh: 31-43.
- Leftwich, R. 1981. Accounting information in private markets: Evidence from private lending agreements. *The Accounting Review*. January: 23-42.
- Lev, B., dan J.A. Ohlson. 1982. Marked based empirical research in accounting: A Review, interpretation and extension. *Journal of Accounting Research*. Supplement: 249-322.
- Lys, T. 1984. Mandated accounting changes and debt covenants: The case of oil and gas accounting. *Journal of Accounting & Economics*. April: 39-65.
- Mian, S., dan C. Smith. 1990. Incentives for unconsolidated financial reporting. *Journal of Accounting & Economics*. (Forthcoming)
- Peltzemen, S. 1976. Toward a more general theory of regulation. *Journal of Law & Economics*. August: 211-240.
- Smith, C., dan J.B. Warner. 1979. On Financial contracting: An analysis of bond covenants. *Journal of Financial Economics*. June: 117-161.
- Sunder, Shyam. 1991. Measuring research accomplishment. *Issue in Accounting Education*. Spring: 134-138.
- Sudibyo, Bambang., 1986, *Rekayasa akuntansi dan permasalahannya di Indonesia*, Jakarta: makalah ceramah HUT IAI ke 29, 22 Desember.
- Utama, Sidharta, 2000. Teori dan riset akuntansi positif: suatu tinjauan literatur, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol. 15, No. 1 : 83-96
- Watts, R., dan J.L. Zimmerman. 1978. Toward a positive theory of the determination of accounting standar. *The Accounting Review*. April: 53-75.
- Watts, R., dan J.L. Zimmerman. 1979. The demand for and supply of accounting theory: The markets for excuses. *The Accounting Review*. April: 273-305.
- Watts, R., dan J.L. Zimmerman. 1986. Positive accounting theory, Prentice Hall.
- Watts, R., dan J.L. Zimmerman. 1990. Positive accounting theory: A ten year prespective. *The Accounting Review*. January: 131-156.
- Wong, J. 1988. Economic incentives for the voluntary disclosure of current cost financial statements. *Journal of Accounting & Economics*. April: 151-167.
- Zimmerman, I. 1983. Taxes and firm size. *Journal of Accounting & Economics*. August: 119-149.
- Zmijewski, M., dan R. Hagerman. 1981. An income strategy approach to the positive theory of accounting standar setting/choice. *Journal of Accounting & Economics*. August: 129-149.