

# **T**eori Akuntansi dan Perumusannya

## A. Teori Akuntansi

---

Pada awal dipraktikkannya akuntansi bahkan sampai beberapa tahun kemudian tidak ada teori akuntansi. Oleh karena itu, orang bertanya untuk apa teori akuntansi? Selama tidak adanya struktur teori akuntansi formal maka yang terjadi adalah banyaknya alternatif metode pencatatan yang berlaku dalam praktik, semua bersifat diizinkan (*permissive*) sehingga menimbulkan kebingungan masyarakat. Vernon Kam (1986) mengemukakan fungsi dari adanya teori akuntansi sebagai berikut.

1. Menjadi pegangan bagi lembaga penyusun standar akuntansi dalam menyusun standarnya.
2. Memberikan kerangka rujukan untuk menyelesaikan masalah akuntansi dalam hal tidak adanya standar resmi.
3. Menentukan batas dalam hal melakukan *judgment* dalam penyusunan laporan keuangan.
4. Meningkatkan pemahaman dan keyakinan pembaca laporan terhadap informasi yang disajikan laporan keuangan.
5. Meningkatkan kualitas laporan yang dapat diperbandingkan.

Sedangkan Hendriksen (1982) megemukakan kegunaan teori akuntansi sebagaai berikut.

1. Memberikan kerangka rujukan sebagai dasar untuk menilai prosedur dan praktik akuntansi.
2. Memberikan pedoman terhadap praktik dan prosedur akuntansi yang baru.

Teori adalah susunan konsep, definisi, dan dalam yang menyajikan pandangan yang sistematis fenomena dengan menunjukkan hubungan antara variabel yang satu dengan yang lain dengan maksud untuk menjelaskan dan meramalkan fenomena.

*Webster's Third New International Dictionary* mendefinisikan teori sebagai suatu susunan yang saling berkaitan tentang hipotesis, konsep, dan prinsip pragmatis yang membentuk kerangka acuan untuk bidang yang di pertanyakan.

McDonald memberikan tiga elemen teori, yaitu;

1. membuat kode sebagai simbol fenomena;
2. mengombinasikannya sesuai dengan peraturan;
3. menerjemahkannya ke dalam fenomena yang sebenarnya terjadi.

Vernon Kam (1986) menganggap bahwa teori akuntansi adalah suatu sistem yang komprehensif di mana termasuk postulat dan teori yang berkaitan dengannya. Dia membagi unsur teori dalam beberapa elemen: postulat atau asumsi dasar, definisi, tujuan akuntansi, prinsip atau standar, dan prosedur atau metode-metode.

Kenneth S. Most (1982) mendefinisikan teori sebagai “suatu pernyataan sistematis mengenai peraturan atau prinsip yang mendasari atau memandu suatu set fenomena. Teori bisa juga dianggap sebagai kerangka atau susunan ide, penjelasan fenomena dan prediksi perilaku yang akan datang. Teori akuntansi adalah cabang akuntansi yang terdiri dari penyertaan yang sistematis tentang prinsip dan metodologi yang membedakannya dengan praktik. Karenanya teori adalah penjelasan, tetapi tidak semua penjelasan itu teori. Teori adalah penjelasan yang sistematis dan *scientific*. Dia menambahkan bahwa teori memiliki tiga dimensi sebagai berikut.

1. *Reductionism* yang berarti bahwa teori itu dimulai dari asumsi-asumsi di mana teori itu tidak langsung merujuk ke objek yang diobservasi (yang dipersepsikan) dan bukan pula pernyataan yang dapat diuji kebenarannya, tetapi dia merupakan bahan rujukan untuk mengamati fenomena. Ia adalah sejenis alat yang lebih cepat dapat dirujuk ke fenomena yang diamati.
2. *Instrumentalism* yang berarti bahwa teori adalah sebuah instrumen atau alat menghitung yang akan digunakan untuk menilai pernyataan tentang suatu observasi. Di sini peranan teori adalah menjelaskan dan meramalkan.
3. *Realism* yang berarti bahwa teori adalah sekumpulan proposisi atau dalil yang merupakan pernyataan suatu kebenaran atau ketidakbenaran tentang dunia nyata, fenomena atau objek.

Eldon S. Hendriksen (1970) mengutip definisi Eric L. Kohler, sepakat menerima definisi teori sebagai:

“suatu set proposisi termasuk aksioma, teorema bersama definisi dan peraturan, kesimpulan formal dan informal yang diarahkan untuk menjelaskan suatu gabungan fakta atau kelompok kegiatan yang konkret atau yang abstrak.”

Sedangkan menurut Hendriksen sendiri teori adalah “satu set susunan hipotesis, konsep, dan prinsip pragmatis yang membentuk kerangka umum referensi untuk suatu bidang yang dipertanyakan.”

Sedangkan teori akuntansi didefinisikan sebagai alasan yang logis dalam bentuk suatu set prinsip yang luas yang (1) memberikan kerangka umum dari rujukan di mana prinsip akuntansi dapat dinilai, (2) pedoman pengembangan praktik dan prosedur yang baru. Teori akuntansi bisa juga menjelaskan praktik yang berlaku saat ini dan mendapatkan pemahaman yang lebih baik tentang praktik tersebut. Tujuan utama dari teori akuntansi

#### BAB 4: Teori Akuntansi dan Perumusannya

adalah memberikan suatu set prinsip yang logis yang saling terkait yang membentuk kerangka umum sebagai rujukan untuk menilai dan mengembangkan praktik akuntansi yang baik.

Godfrey *et.al* (1992) menyatakan bahwa teori dapat didefinisikan dalam berbagai cara misalnya, teori adalah sistem deduktif, yaitu berupa pernyataan yang mengurangi generalisasi, yang lain mennganggap bahwa teori adalah suatu susunan ide yang digunakan untuk menjelaskan sesuatu. Teori bisa juga secara sederhana dijelaskan sebagai alasan logis yang mendasari suatu pernyataan keyakinan. Apakah teori diterima atau ditolak tergantung pada kemampuannya meramalkan realitas, kemampuannya menjelaskan praktik akuntansi, dan kemampuannya menjadi dasar pengembangan praktik akuntansi tersebut. Dari beberapa definisi ini dapat disimpulkan bahwa akuntansi memiliki teori akuntansi.

Teori itu lahir dari proses penelitian dengan asumsi, prinsip, teknik tertentu.

Asumsi penelitian ilmiah menurut model konvensional yang kita pakai selama ini adalah sebagai berikut.

1. Alam ini teratur.
2. Pengetahuan atau kebenaran hanya diketahui dari fenomena alam.
3. Pengetahuan lebih kuat dari *ignorance*.
4. Semua fenomena alam memiliki penyebab yang berasal dari alam itu sendiri.
5. Tidak ada kebenaran tanpa bukti objektif.
6. Ilmu pengetahuan lahir dari pengalaman.

Asumsi ini tidak seluruhnya sesuai dengan konsep penelitian yang berbasis agama. Teori itu bisa memiliki level atau tingkatan Sue (2003), menjelaskan tingkatan teori sebagai berikut.

<i>Level</i>	<i>Jenis Teori</i>	<i>Fokus</i>
1	<i>Metaphor Theory</i>	Menggambarkan dan membumikan pengalaman manusia dalam kehidupannya sehingga terstruktur, sistematis, teratur, dan dapat dipahami.
2	<i>Differentiation Theory</i>	Memotong-motong pengalaman dengan menyandingkan, membedakan, mengontraskan misalnya: hadir absen publik wisata, objektif, subjektif, atas bawah, luar dalam, dan sebagainya.
3	<i>Conceptualization Theory</i>	Menghubungkan unit dan struktur melalui praktik, menjelaskan melihat bagaimana dunia bekerja, dirumuskan dalam bentuk sederhana.

4	<i>Context bound Theorizing of settings</i>	Menjelaskan konteks untuk lebih tersusun dari suatu unit spesifik: kegiatan, proses, dan kejadian.
5	<i>Context-free “grand” theorizing (structures)</i>	Menjelaskan secara metanarrative aspek-aspek kehidupan sosial yang banyak, ini merupakan dunia <i>ideas, abstract. Beyond history and society.</i>

Sumber: Llewelyn, Sue (2003), “Methodological Issues What Counts as “theory” in Qualitative Management and Accounting Research, Inducing 5 levels of Theorizing. *Accounting Auditing and Accountability Journal*. 16. 4.

### Beberapa Pandangan Tentang Teori

Teori ini merupakan kristalisasi dari fenomena empiris yang terjadi yang digambarkan dalam bentuk dalil-dalil yang disimpulkan dari fenomena dan disajikan dalam bentuk kalimat-kalimat pendek yang berlaku secara umum. Teori biasanya diambil dari berbagai riset demi riset sehingga sampai pada suatu kesimpulan yang dapat berlaku untuk semua, universal, logis, konsisten, dapat diramalkan, objektif. Objek penelitian adalah fenomena sosial dan ekonomi. Fenomena ini dikaji, diteliti, dan lahirlah suatu kesimpulan atau tesis, dari riset dan kesimpulan lain ditemukan antitesis dan lahirlah sintesis sehingga mengkristal menjadi teori yang selanjutnya akan dikaji berulang kali. Sepanjang suatu teori dapat mempertahankan diri dari kritikan dan verifikasi, dia tetap dinilai teori yang confirm dan masih berlaku.

Memang Poper memperkenalkan pandangan *falsificatinview* menurut pandangan ini apa pun yang dilakukan dalam dunia ilmiah tidak akan mampu memberikan pernyataan kebenaran absolut karena apa yang bisa dilakukan peneliti atau ilmuwan hanya percobaan demi percobaan, *trial and eror*, pengujian hipotesis. Suatu teori bisa benar pada kurun waktu tertentu dan belum tentu benar pada kurun waktu yang lain. Menurut Lee D. Parker *Allah knows the true*. Hanya Tuhan yang mengetahui yang benar, peneliti hanya mampu mendekati kebenaran hakiki itu. Menurut Poper apa yang bisa dilakukan teori adalah menolak atau menunjukkan hipotesis atau teori yang salah. Kita hanya mampu membuktikan bahwa hipotesis, pernyataan atau teori ini salah. Ini berarti bahwa pencarian teori itu melalui proses demi proses (*refinement*). Suatu teori mungkin benar untuk keadaan tertentu bukan pada keadaan lain. Sejalan dengan pendapat ini maka Imre Lakatos membagi dua unsur ilmu itu.

1. *Negative heuristic* yang merupakan inti utama penelitian yang menjelaskan asumsi dasar dari suatu ilmu. Unsur ini tidak bisa “didefinisikan”. Ia adalah bersifat dogmatik yang harus diterima kebenarannya.

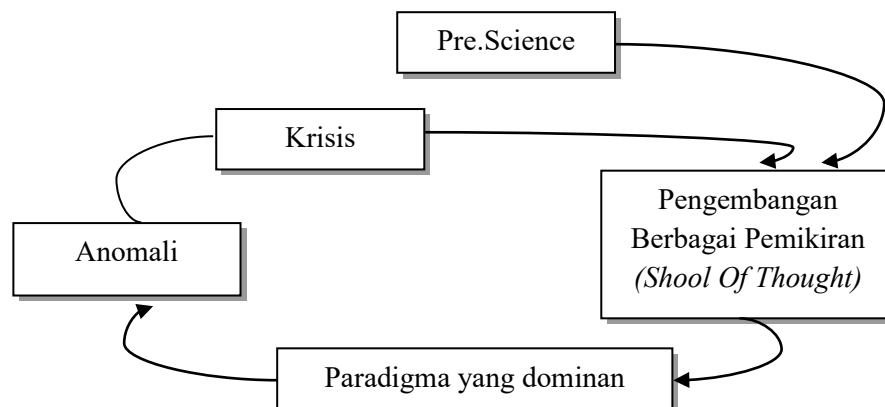
#### BAB 4: Teori Akuntansi dan Perumusannya

2. *Positive heuristic* merupakan *bumper* atau *belt* yang melingkungi *hard core* tadi. Ini yang terena falsifikasi dan ini yang menjadi objek riset para ilmuwan.

Kemudian muncul *kuhnian paradigm* atau disebut juga *disciplinary matrices*. Menurut Kuhn (1970) teori ilmiah dan perkembangan ilmu memiliki sifat revolusi, artinya terjadi proses yang terus-menerus untuk mengubah suatu teori yang tidak sesuai lagi (*incompatible*) dan menggantinya dengan teori yang lain. Menurut Kuhn siklus ilmu itu dapat digambarkan sebagai berikut.

1. *Pre-science*, di sini tidak ada ide atau ilmu yang diterima umum.
2. Perkembangan berbagai pemikiran (*school of thought*).
3. Munculnya paradigma yang dominan.
4. Muncul anomali.
5. Timbul krisis ilmu.

Setelah krisis ilmu terjadi maka proses kembali ke awal, munculnya berbagai perkembangan pemikiran (nomor 2). Kalau berbicara mengenai teori akuntansi, yang dimaksudkan adalah kristalisasi fenomena yang dituangkan dalam bentuk kalimat-kalimat (*preposition*) yang disimpulkan dari fenomena

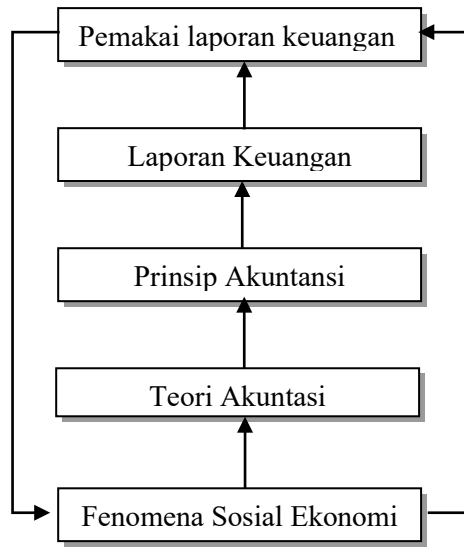


interaksi bisnis *entities* dan pemakai laporan keuangan.

**Gambar 4.1** Revolusi Kuhnian

Berdasarkan pernyataan ini maka semestinya teori itu harus melihat dan menyesuaikan diri dengan perkembangan dan evolusi dari interaksi pemakai laporan keuangan dan situasi bisnis. Pemakai laporan keuangan menentukan tujuan laporan keuangan. Mereka inilah yang diminta pendapatnya untuk apa mereka menggunakan laporan keuangan. Dari pendapat ini para ahli merumuskan postulat, konsep, prinsip dasar, dan akhirnya dijabarkan teknik pencatatan akuntansi. Unsur-unsur inilah yang menjadi struktur teori akuntansi yang dibahas secara khusus di bab lain.

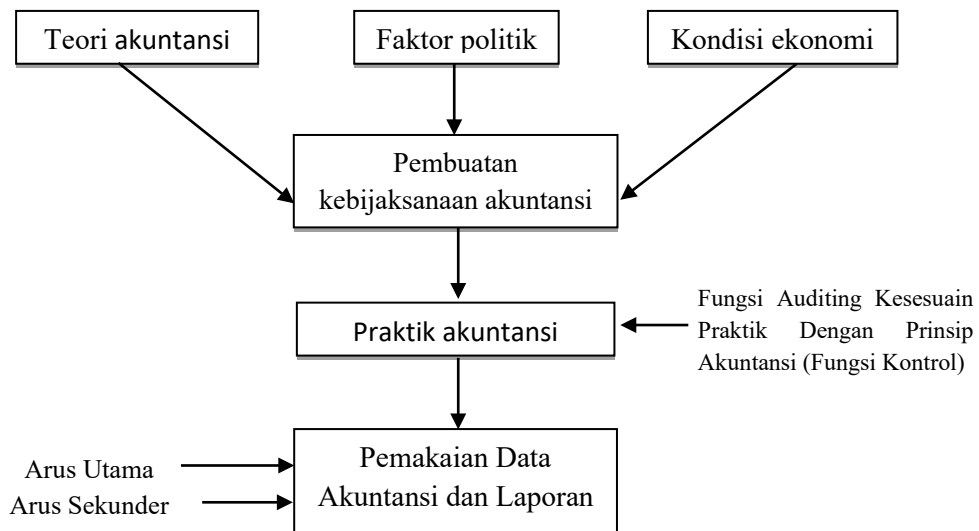
Hubungan antara para pemakai laporan keuangan, fenomena sosial, prinsip akuntansi serta teori akuntansi ini dapat dilihat dari gambar sebagai berikut.



**Gambar 4.2** Hubungan Laporan Keuangan Teori Akuntansi Dan Fenomena Sosial

## B. Teori dan Pembuat Kebijakan Akuntansi

Teori akuntansi berkaitan erat dengan penyusunan kebijaksanaan akuntansi. Teori bersama faktor politik dan kondisi dan sistem ekonomi akan menentukan pembuatan kebijakan akuntansi. Hubungan itu dapat dilihat dari gambar sebagai berikut.



**Gambar 4.3** Lingkungan Akuntansi Keuangan

Sumber: Harry I. Wolk, Jere R. Francis, Dan Michael Tearney: *Accounting Theory, A Conceptual And Institutional Approach*, hlm.8.

#### **BAB 4: Teori Akuntansi dan Perumusannya**

Dari gambar ini jelas kita lihat bahwa dalam penyusunan kebijaksanaan akuntansi yang akan dijadikan sebagai dasar dalam praktik atau teknik akuntansi dipengaruhi oleh berbagai faktor antara lain.

1. Teori akuntansi;
2. Faktor politik;
3. Kondisi ekonomi.

Hal ini membuktikan bahwa kita harus mempelajari teori akuntansi untuk dapat merumuskan kebijaksanaan akuntansi yang tepat.

Lambat atau cepat, struktur akuntansi mestinya mengikuti evolusi perkembangan masyarakat. Perkembangan itu tentu akan memengaruhi konsep, postulat akuntansi, prinsip dasar akuntansi, dan akhirnya teknik atau standar (metode pencatatan) akuntansi. Biasanya postulat, konsep, dan prinsip dasar akuntansi lebih bersifat jangka panjang dibandingkan dengan penggunaan teknik atau prosedur pencatatannya.

Kenyataan ini telah digambarkan dalam APB *statment* Nomor 4 sebagai berikut.

Prinsip akuntansi yang berlaku sekarang merupakan hasil proses evolusi yang diperkirakan akan terus berlangsung seterusnya. Perubahan bisa saja terjadi pada tingkat metode pencatatan. GAAP ini berubah sebagai respon terhadap perubahan ekonomi dan kondisi sosial, teknologi, dan ilmu pengetahuan baru, permintaan para pemakai laporan keuangan yang mengharapkan informasi yang lebih bermanfaat. Sifat dinamis akuntansi keuangan itu dalam merespon perubahan keadaan menambah kegunaan informasi yang disajikannya.

Perubahan ini tentu tidak bisa dilaksanakan begitu saja. Perubahan harus dilakukan berdasarkan prinsip dan dalam kerangka teori akuntansi dan disiplinnya sendiri. Di sinilah hubungan antara teori akuntansi dengan prinsip akuntansi (GAAP) itu. Teori ini harus *debatable, refutable, arguable, justifiable*, terhadap kritik dan argumen baru yang diungkapkan masyarakat. Proses ini disebut proses *verification theory*. Untuk teori yang tidak memiliki sifat itu, rumusan prinsip yang dilahirkannya akan rapuh.

Oleh karena itu, teori akuntansi harus lahir dari proses konstruksi teori dan sekaligus verifikasi teori. Jika suatu teori tidak dapat bertahan pada proses verifikasi maka teori harus diganti dengan teori yang lebih baik ukurannya pada akhirnya kembali pada respons yang diberikan masyarakat pada output akuntansi itu. *Commitee on Accounting Theory and Verification* mengungkapkan pendapatnya dalam konteks ini sebagai berikut.

Teori ilmiah memberikan kepastian pengharapan atau ramalan tertentu tentang fenomena. Jika fenomena yang diperkirakan ini terjadi, teori disebut *confirm*. Sebaliknya jika fenomena tidak terjadi maka disebut

*anomalies*, yang berarti harus dicari teori baru atau modifikasi terhadap teori lama. Tujuan penyusunan teori baru dan modifikasi teori lama adalah upaya mengubah *anomalies* menjadi *confirm* atau anggapan fenomena terjadi sesuai dengan kejadiannya.

Teori akuntansi akan dapat bermanfaat apabila rumusan teori itu dapat dijadikan sebagai alat untuk meramalkan apa yang akan diharapkan mungkin terjadi dimasa yang akan datang. Kalau demikian halnya, mestinya setiap negara harus memiliki dan merumuskan teori akuntansinya sendiri yang disimpulkan dari kondisi dan fenomena ekonomi sosial yang dimilikinya, bukan mengambil alih sepenuhnya dari susunan teori akuntansi negara lain.

Hadibroto (Media Akuntansi 1988) menekankan pentingnya teori akuntansi. Menurut beliau ada sinyalemen yang berkembang yang menganggap bahwa seolah teori akuntansi tidak dibutuhkan. Alasan yang mendasari pemikiran ini adalah bahwa akuntansi bukanlah merupakan suatu disiplin ilmu yang dapat menjelaskan semua gejala-gejala akuntansi didalam praktiknya. Akuntansi bersifat teknis dan prosedural dia sama seperti mesin yang tidak memerlukan kreasi-kreasi atau inisiatif baru.

Pandangan ini adalah keliru, aoa yang terdapat dalam aliran *Positive Accounting Theory* yang dipakai oleh Watts dan Zimmerman misalnya menjelaskan bahwa teori bukan aturan untuk memilih antara prosedur akuntansi yang satu dengan yang lainnya. Misalnya memilih prosedur yang lebih mencerminkan proses *matching* pendapatan dan beban, tetapi lebih luas. Teori akuntansi dapat memberikan penjelasan mengenai praktik akuntansi, menjawab, dan menjelaskan semua fenomena yang melatarbelakangi penerapan suatu metode dalam praktik akuntansi. Misalnya, mengapa perusahaan yang satu menggunakan metode depresiasi dipercepat (*accelerated depreciation*) sedangkan perusahaan lain menggunakan metode garis lurus.

Teori dapat didefinisikan sebagai hasil pemikiran yang berdasarkan metode ilmiah atau logika. Teori terdiri dari dua bagian, yaitu sebagai berikut.

1. Asumsi-asumsi termasuk definisi variabel-variabelnya dan logika yang menghubungkan antarvariabel tersebut. Asumsi-asumsi, definisi, logika dipergunakan untuk mengatur, menganalisis,, memahami, gejala empiris yang menjadi perhatian.
2. Himpunan hipotesis-hipotesis yang penting. Sementara itu, hipotesis merupakan anggapan awal dari sebuah fenomena atau masalah yang akan di analisis. Tujuan teori akuntansi adalah menjelaskan dan meramalkan praktik akuntansi.

Teori akuntansi akan dapat menjelaskan *mengapa* perusahaan lebih cenderung menggunakan metode LIFO dari pada FIFO. Teori akuntansi akan dapat memprediksi atau menemukan gejala akuntansi yang belum diketahui. Misalnya teori akuntansi dapat memberikan hipotesis mengenai sifat-sifat perusahaan yang memakai LIFO dibandingkan dengan menggunakan FIFO.



## **BAB 4: Teori Akuntansi dan Perumusannya**

Untuk memperkuat argumen bahwa akuntansi merupakan disiplin ilmu yang didasari oleh metode ilmiah, akuntansi pun mengalami perkembangan disiplin ilmunya. Watts dan Zimmerman menjelaskan perkembangan dari teori akuntansi dari normatif ke teori akuntansi positif dan dewasa ini berkembang ke arah teori akuntansi interpretatif. Di mana masing-masing dalam menyusun teori tersebut terdapat berbagai pendekatan. Misalnya dalam teori akuntansi positif dilakukan pendekatan ekonomi dan perilaku (*behavior*).

### **C. Sifat dan Teori Akuntansi**

---

Dari penjelasan maka teori akuntansi dapat kita rumuskan sebagai berikut.

Teori akuntansi adalah susunan konsep, definisi, dalil yang menyajikan secara sistematis gambaran fenomena akuntansi yang menjelaskan hubungan antara variabel dengan variabel lainnya dalam struktur akuntansi dengan maksud dapat menjelaskan dan meramalkan fenomena yang mungkin akan muncul.

Hendriksen menilai teori akuntansi sebagai satu susunan prinsip umum akan dapat:

1. Memberikan kerangka acuan yang umum dari mana praktik akuntansi dinilai;
2. Teori akuntansi yang dirumuskan tidak akan mampu mengikuti perkembangan ekonomi, sosial, teknologi, dan ilmu pengetahuan yang demikian cepat.

Oleh karena itu, tepatlah kesimpulan Ahmed Belkaoui yang menyatakan bahwa tidak ada teori akuntansi yang lengkap pada setiap kurun waktu. Dengan demikian, teori akuntansi harus juga mencakup semua literatur akuntansi yang memberikan pendekatan yang berbeda-beda satu sama lain. Sana dengan kesimpulan ini *American Accounting Association's Committee on Concepts and Standard for External Report* menyebutkan sebagai berikut.

1. Tidak ada teori akuntansi keuangan yang lengkap yang mencakup dan memenuhi keinginan semua keadaan dan waktu dengan efektif.
2. Di dalam literatur akuntansi keuangan yang ada bukan teori akuntansi, tetapi kumpulan teori yang dapat dirumuskan mengatasi perbedaan-perbedaan persyaratan yang diinginkan para pemakai laporan keuangan.

Untuk perumusan teori akuntansi memang tidak dapat hanya mengandalkan teori akuntansi *ansich* saja, harus menggunakan literatur akuntansi dan disiplin ilmu lain yang relevan. Namun, teori akuntansi merupakan instrumen yang sangat penting dalam menyusun dan memverifikasi prinsip akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan untuk disajikan kepada para pemakainya.

## D. Periodisasi Teori Akuntansi

---

Godfrey et.al (1992) membuat periodisasi teori akuntansi sebagai berikut.

1. *Pre-theory period (1492-1800)*  
Peragallo mengemukakan bahwa tidak ada teori akuntansi yang dirumuskan sejak Pacioli sampai pada awal abad ke-19. Kalaupun ada, saran-saran atau pernyataan-pernyataan belum dapat digolongkan sebagai teori atau pernyataan yang sistematis.
2. *General Scientific period (1800-1955)*  
Dalam periode ini sudah ada penngimbangan teori yang penekanannya baru berupa penjelsan terhadap praktik akuntansi. Di sini sudah ada kerangka kerja untuk menjelaskan dan mengembangkan prktik akuntansi. Akuntansi dikembangkan berdasarkan metode empiris yang mengutamakan pengamatan atas kenyataan sehari-hari atau realitas bukan didasarkan pada logika. Laporan AAA “*A Tentative statment of Accounting Principles Affecting Corporate Report* pada tahun 1938 serta laporan AICPA tentang *A Statment of Accounting Principle* (Sanders, Hatfield dan Moore) merupakan dua contoh perumusan teori akuntansi berdasarkan metode empiris atau disebut era *general scientific* ini.
3. *Normative period (1956-1970)*  
Dalam periode ini perumusan teori akuntansi mencoba merumuskan “norma-norma” atau “praktik akuntansi yang baik”. Kalau dalam periode sebelumnya mennekankan kepada “APA” yang terjadi dalam periode ini “Bagaimana seharusnya” dilakukan, *what should be*. Pada perode ini muncul kritik terhadap konsep *historical cost* dan pendukung adanya *conceptual framework*. Beberapa terbitan laporan pada era ini adalah: *An Inquiry into the Nature of Accounting* oleh Goldberg yang diterbitkan pada tahun 1965, AAA menerbitkan, *A Statement of Basic Accounting Theory*.
4. *Specific Scientific period (1970-sekarang)*  
Periode ini juga disebut *positive era*. Di sini teori akuntansi tidak cukup hanya dengan sifat normatif, tetapi harus bisa diuji kebenarannya. Norma dinilai subjektif jadi harus diuji secara positif. Pendekatan normatif dikritik karena:
  - a. Teori normatif tidak melibatkan pengujian hipotesis.
  - b. Teori normatif didasarkan pada perkembangan subjektif.

Karena teori normatif dianggap merupakan pendapat pribadi yang subjektif maka tidak bisa diterima begitu saja harus dapat diuji secara empiris agar memiliki dasar teori yang kuat. Pada periode ini data empiris sudah banyak tersedia kemudian teknik-teknik statistik dan teknik yag menggunakan disiplin lain untuk

## **BAB 4: Teori Akuntansi dan Perumusannya**

melakukan pengujian sudah demikian banyak sehingga memudahkan melakukan pengujian ilmiah. Tujuan dari pendekatan teori akuntansi positif adalah untuk menerangkan dan meramalkan praktik akuntansi. Salah satu contoh dalam penggunaan teori positif ini adalah hipotesis *bonus plan*. Hipotesis ini menunjukkan bahwa manajemen yang remunerasinya didasarkan pada bonus maka mereka akan berusaha memaksimalkan pendapatannya melalui pendekatan akuntansi yang dapat menaikkan laba sehingga bonusnya tinggi yang bisa menuju arah *creative accounting*. Dalam penyusunan laporan keuangan manajemen tentu akan memilih standar akuntansi yang dapat menaikkan laba atau bonus mereka. Teori ini akan dapat menjelaskan atau memprediksiperilaku manajemen dalam mana bonus plan diberlakukan. Watts dan Zimmerman pendukung konsep ini dalam bukunya *Positive Accounting Theory* menyatakan bahwa keuntungan pendekatan ini adalah bahwa regulator bisa meramalkan konsekuensi ekonomis dari berbagai kebijakan atau praktik akuntansi.

Menurut Godfrey et.al pada akhir-akhir ini ada kecenderungan munculnya perbedaan antara *riset academics* dan *riset profesional* yang sebelumnya dinilai seragam. Riset academics tetap dalam pendekatan positif yang yang umumnya menekankan pada peran dan pengaruh informasi akuntansi, sedangkan profesional agak condong pada pendekatan normatif yang umumnya menekankan upaya untuk menyeragamkan praktik akuntansi agar lebih bermanfaat bagi praktisi.

### **E. Metode Perumusan (Konstruksi) Teori**

---

Dalam literatur kita akan bingung menemukan berbagai penggolongan dan istilah yang beragam untuk menjelaskan metode perumusan ini serta sifat dan tata caraya. Kita akan mencoba merangkum berbagai pendapat itu sehingga dapat menggambarkan metode yang terdapat dalam literatur.

Merumuskan teori akuntansi atau dengan kata lain melakukan penelitian akuntansi mesti memiliki metode. Dari berbagai pendapat dan praktik, Belkaoui dan Godfrey mengemukakan dalam literatur dikenal beberapa metode berikut ini.

1. *Metode Deskriptif (pragmatic)* yaitu teori akuntansi mencoba menjawab pertanyaan “APA.” Dalam metode ini akuntansi dianggap sebagai seni yang tidak dapat dirumuskan dan karenanya metode perumusan teori akuntansi harus bersifat menjelaskan atau *descriptive*. Dia menjelaskan dan menganalisis praktik yang ada dan diterima sekarang, di sini diamati perilaku akuntan dalam berhubungan dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Metode ini disebut juga *descriptive accounting* atau *descriptive theory of accounting*. Beberapa contoh prinsip akuntansi yang menggunakan metode ini adalah buku Paul Grady: *Inventory of General Accepted Accounting Principle for Business Enterprises*, APB Statement No. 4, tokoh Skinners and Ijiri, dan lain-lain.
2. *Psychological pragmatic*, di sini diamati reaksi dari pemakai laporan keuangan terhadap output akuntansi itu (laporan keuangan) yang disusun

dari berbagai aturan, standar, prinsip atau pedoman. Bidang ini dapat juga disebut *behavioral accounting*, jika ada reaksi, dianggap bahwa ternyata akuntansi itu bermanfaat dan relevan. Namun, diakui juga bisa saja terjadi reaksi yang tidak logis dari pengguna laporan keuangan sehingga dianggap bahwa bukan saja reaksi itu disebabkan laporan keuangan, tetapi faktor lain.

3. *Metode Normatif (1950-1960)* yaitu teori akuntansi mencoba menjawab pertanyaan “APA YANG SEMESTINYA”. Di sini akuntansi dianggap sebagai norma peraturan yang harus diikuti tidak peduli apakah berlaku atau dipraktikkan sekarang atau tidak. Metode ini disebut juga *normative accounting research* atau *normative theory of accounting*. Metode ini berguna dalam hal membahas issue *true income* dan *decision usefulness*. Metode ini dianut antara lain oleh: Moonitz, Sprouse, and Mooitz, *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)* dari AAA, Edward and Bell, Chambers.
4. *Metode Positif (1970-an)*, yaitu suatu metode yang diawali dari suatu teori atau medel ilmiah yang sedang berlaku atau diterima umum. Berdasarkan teori ini, dirumuskan problem penelitian untuk mengamati perilaku atau fenomena nyata yang tidak ada dalam teori. Kemudian, dikembangkan penelitian secara terstruktur dan peraturan yang standar dengan melakukan perumusan masalah, penyusunan hipotesis, pengumpulan data dan pengujian statistik ilmiah. Sehingga diketahui apakah hipotesis yang dirumuskan diterima atau tidak.

Para pendukung ini menyebut metode inilah yang digolongkan sebagai “ilmiah” karena menggunakan peraturan yang terstruktur dan data empiris yang objektif dan model statistik matematik yang bersifat logik. Dalam penggolongan lain disebut metode kuantitatif (*quantitative research*). Namun, bukan berarti metode ini tidak mendapatkan kritik. Di samping metode kuantitatif ini, dibuat juga penggolongan lain, yaitu metode kualitatif (*qualitative research*). Metode kualitatif tidak harus didasarkan pada model yang terstruktur dan analisis yang menggunakan matematik atau statistik. Di samping penggolongan berdasarkan kuantitatif dan kualitatif, ada juga penggolongan *scientific* dan *naturalistic research*, *scientific* disamakan dengan *positive* atau *quantitative*, sedangkan *naturalistic* disamakan dengan metode kualitatif.

## F. Pendekatan dalam Perumusan Teori

---

Teori adalah rumusan yang direduksi dari kenyataan atau praktik. Menurut Godfrey et.al (1992) dalam mengaitkan antara teori (dunia abstrak) dan kenyataan (dunia pengalaman) dikenal tiga hubungan dalam struktur reoretis.

1. *Syntactis*  
Di sini teori itu dirumuskan dalam bentuk hubungan logis. Hubungan itu dirumuskan dalam bentuk aturan seperti aturan bahasa (*grammar*), aturan matematik dan sebagainya. Biasanya rumusan teori menggunakan *syllogism*

#### **BAB 4: Teori Akuntansi dan Perumusannya**

yang memberikan hubungan logis. *Syllogism* tidak dimaksudkan menyatakan kebenaran, tetapi hanya menjelaskan hubungan logis, seperti:

Premis 1 : seluruh perkiraan aktiva bersaldo debit

Premis 2 : biaya sewa bersaldo debit

Kesimpulan : biaya sewa adalah aktive

Rangkaian premis dan kesimpulan diatas itu merupakan bahasa teori dalam permainan logika (*syllogism*). Tidak seluruhnya struktur silogisme itu bisa menjamin kebenaran. Syntactis hanya menggambarkan dunia kenyataan dalam bentuk bahasa ilmiah atau teori.

2. *Semantic*

Di sini teori menghubungkan konsep dasar dari suatu teori ke objek nyata. Hubungan ini dituangkan dalam bentuk aturan yang sesuai atau definisi operasional. *Semantic* menyangkut hubungan kata, tanda atau simbol dari kenyataan sehingga teori itu lebih mudah dipahami, realistik dan berarti. Misalnya kesamaan akuntansi Aktiva = Utang + Modal.

3. *Pragmatic*

Tidak semua teori memiliki aspek pragmatis. Di sini hubungan pragmatis itu berkaitan dengan pengaruh kata-kata, simbol terhadap manusia. Akuntansi dianggap memiliki kemampuan untuk memengaruhi perilaku orang. Teori akuntansi dianggap harus bermanfaat bagi pengambil keputusan sehingga informasi akuntansi juga harus sesuai dengan kebutuhan para pengambil keputusan ini.

Teori harus mampu merumuskan kebenaran, sehingga teori ini harus terus-menerus diuji dan diverifikasi. Ada tiga kriteria atau pihak atau sumber yang memiliki wewenang menentukan kebenaran.

1. *Dogmatic*

Suatu pernyataan atau teori dapat kita sebut benar jika pihak yang menyampaikannya memiliki wewenang untuk menyampaikan kebenaran itu dan ini tidak perlu diuji lagi. Keyakinan kepada kebenaran ini hanya berdasarkan pada kepercayaan, keyakinan atau iman seseorang. Sumber *dogma* ini misalnya berasal dari keyakinan agama, karisma seseorang, jabatan, indoktrinasi, dan lain sebagainya. Dalam akuntansi ada beberapa lembaga yang dikenal otoritasnya dalam melahirkan teori akuntansi misalnya AAA, FASB, IAI.

2. *Self evident*

Di sini kebenaran dibuktikan oleh pengetahuan umum, pengamatan, pengalaman. Misalnya disebutkan bahwa akuntansi menggunakan nilai uang atau ukuran moneter. Pernyataan ini rasanya tidak perlu lagi diuji kebenarannya karena sudah terbukti sendiri berdasarkan pengetahuan, pengalaman, dan pengamatan kita.

3. *Scientific*

Di sini kebenaran itu dibuktikan oleh suatu metode ilmiah. Teori dirumuskan, diuji, dan seterusnya berulang secara terus-menerus. Metode ilmiah ini sangat beragam dan akan kita bahas berikut ini.

## 1. Perumusan Teori Akuntansi

Dalam literatur dikenal beberapa pendekatan dalam merumuskan teori akuntansi. Masing-masing penulis memberikan metode yang diikutinya. Dalam bab ini kita menggunakan penjelsan dari Belkaoui tentang pendekatan dalam perumusan teori akuntansi sebagai berikut.

### I. Pendekatan Informal yang dibagi dalam:

1. pragmatis, praktis, nonteoretis
2. otoriter

### II. Pendekatan Teoritis yang dibaginya dalam:

1. Deduktif
2. Induktif
3. Etik
4. Sosiologis
5. Ekonomi
6. Eklektif

#### I. 1. Pendekatan pragmatis, praktis, dan nonteoretis

Dalam metode ini perumusan teori akuntansi didasarkan pada keadaan dan praktik di lapangan. Di sini yang menjadi pertimbangan adalah hal-hal apa yang berguna untuk menyelesaikan persoalan secara praktis. Menurut pendekatan ini prinsip akuntansi yang dipakai adalah didasarkan pada kegunaannya bagi para pemakai laporan keuangan dan relevansinya dengan preses pengambilan keputusan.

#### 2. Pendekatan otoriter

Dalam metode ini yang merumuskan teori akuntansi adalah organisasi profesi yang mengeluarkan pernyataan-pernyataan yang mengatur praktik akuntansi. Biasanya organisasi profesipun tetap memerhatikan aspek praktis dan pragmatis. Oleh karena itu, pendekatan otoriter ini kadang digolongkan juga sebagai pragmatis.

#### II. 1. Deduktif

Dalam metode ini perumusan teori dimulai dari perumusan dalil dasar akuntansi (postulat dan prinsip akuntansi) dan selanjutnya dari dalil umum kepada dalil kusus. Pendekatan ini dilakukan dalam penyusunan struktur akuntansi di mana dirumuskan dahulu tujuan laporan keuangan, rumuskan postulat, kemudian prinsip, dan akhirnya lebih khusus menyusun teknik atau standar akuntansi. Dalam hal ini, teori diuji dari posisinya dalam menampung keinginan praktik. Jika pemakai dalam praktik diterima, dianggap teori itu diterima atau *verified*, sebaliknya jika tidak diterima disebut *falsified*.

Beberapa pendukung metode ini adalah: Paton, Canning, Sweeney, MacNeal, Alexander, Edward and Bell, Moonitz, dan Sprouse and Moonitz.

## **BAB 4: Teori Akuntansi dan Perumusannya**

### 2. Induktif

Dalam metode ini, penyusunan teori akuntansi didasarkan pada beberapa observasi dan pengukuran khusus dan akhirnya dari berbagai sampel dirumuskan fenomena yang seragam atau berulang (informasi akuntansi) dan diambil kesimpulan umum (postulat dan prinsip akuntansi). Tahap yang dilalui adalah;

- a. Mengumpulkan semua observasi;
- b. Analisis dan golongkan observasi berdasarkan hubungan yang berulang-ulang dan sejenis, seragam, mirip;
- c. Ditarik kesimpulan umum dan prinsip akuntansi yang menggambarkan hubungan yang berulang-ulang tadi;
- d. Kesimpulan umum diuji kebenarannya.

Tidak seperti pendekatan deduktif, dalam pendekatan induktif ini kebenaran dan kepastian dalil tidak tergantung pada dalil lainnya, tetapi harus melalui pengujian empiris. Dalam pendekatan induktif, kebenaran suatu dalil tergantung pada pengamatan terhadap contoh yang cukup dari hubungan kasus yang berulang-ulang dan seragam. Para teoretisi yang menggunakan pendekatan ini adalah Hatfield, Gilman, Littlelton, Paton and Littlelton, dan Ijiri.

### 3. Etik

Dalam pendekatan perumusan teori akuntansi ini digunakan konsep kewajaran, keadilan, pemilikan, dan kebenaran. Patillo menyebutkan dalam metode ini standar dasarnya etika, metodenya logis dan coherent dan pengujian terakhir atas rumusan teorinya didasarkan pada penerapannya di lapangan. Jadi, sebenarnya dimensi yang diutamakan dalam perumusan teori itu diutamakan dari sudut etikanya, tanpa menyebut bahwa pendekatan lain tidak beretika. Pendekatan ini diperkenalkan oleh D.R. Scott. Menurut beliau kriteria yang harus digunakan dalam perumusan teori akuntansi adalah keadilan dengan memperlakukan pihak yang berkaitan secara adil. Disajikan kebenaran dalam arti laporan yang benar dan akurat tanpa mengundang salah tafsir, dan kewajaran dalam arti penyajiannya wajar, tidak bias, dan tidak sebagian-sebagian (parsial).

Dalam buku lain dikenal dengan *pendekatan peristiwa (Event Approach)* artinya dalam perumusan teori kita harus memerhatikan semua pihak jangan hanya memerhatikan pihak-pihak tertentu saja. Pendekatan ini mirip pendekatan etik ini seperti akuntansi Islam dapat digolongkan dalam kelompok/pendekatan ini.

### 4. Sosiologis

Dalam pendekatan ini, yang menjadi perhatian utama dalam perumusan teori akuntansi adalah dampak sosial dari teknik akuntansi. Jadi yang menjadi perhatian bukan pemakai langsung akuntansi, tetapi juga masyarakat secara keseluruhan. Pendekatan inilah sebagai embrio *socio economic accounting* atau *social*

*responsibility accounting*. Pendekatan ini seolah merupakan perluasan dari konsep etik di mana yang menjadi fokus perhatian adalah kesejahteraan seluruh masyarakat bukan saja pemilik. Menurut konsep ini, prinsip akuntansi dinilai dari penerimaan dari seluruh pihak terhadap laporan keuangan, khususnya yang melaporkan tentang dampak perusahaan terhadap masyarakat. Akuntansi dalam model ini harus dapat memberikan pertimbangan dalam mengambil kesimpulan terhadap kesejahteraan masyarakat. Konsep *enterprise theory* dan akuntansi Islam adalah sejalan dengan pendekatan ini. Para penulis yang mengkaji isu ini adalah Belkaoui dan Beams dan Fertig, Ladd, Littlelton, dan Zimmerman.

5. Makro Ekonomi

Pendekatan ekonomi dalam perumusan teori akuntansi menekankan pada kontrol perilaku indikator makro ekonomi atau *general economic welfare* yang menghasilkan perumusan teknik akuntansi. Dengan demikian, dalam pemilihan teknik akuntansi didasarkan pada dampaknya pada ekonomi nasional. Misalnya teknik LIFO lebih menarik dari pada FIFO pada masa inflasi.

Dari pendekatan ini, dapat disimpulkan sebagai berikut.

- a. Teknik dan kebijaksanaan akuntansi harus dapat menggambarkan realitas ekonomi.
- b. Pilihan terhadap teknik akuntansi harus tergantung pada kosekuensi ekonomis.

6. Eklektif

Jika dalam perumusan teori akuntansi digunakan tidak hanya satu pendekatan, tetapi berbagai kombinasi pendekatan maka disebut eklektif.

Dari literatur lain kita mengenal pendekatan komunikatif (*communication theory*) dalam perumusan teori akuntansi. Pendekatan ini dikembangkan oleh Bedford dan Baldouni yang menganggap bahwa akuntansi adalah sebagai suatu sistem yang terpadu dalam proses komunikasi. Di sini dirumuskan informasi apa yang perlu dan disajikan oleh perusahaan kepada para pembaca agar mereka dapat menggunakannya dalam pengambilan keputusan. ASOBAT (*A Statement of Basic Accounting Theory*) dan *Trueblood committee report* termasuk menggunakan teori ini.

Banyak lagi pendekatan lain yang perlu dikemukakan di sini antara lain *behavioral approach*, yang menekankan pada aspek perilaku yang ditimbulkan oleh informasi akuntansi, *pragmatic, nontheoretical approach* (perumusannya tidak didasarkan pada dasar teori yang berlaku. Keadaan ini terjadi pada periode awal perkembangan akuntansi), *theory of account approach* yang melihat akuntansi dari aspek hubungan antara perkiraan yang dibangun dari dasar teori *double entry*.



## **G. Perumusan Teori Akuntansi di Indonesia**

---

Sampai saat ini Indonesia masih belum berupaya secara intensif untuk merumuskan teori maupun standar akuntansinya sendiri. Kita masih tetap menggunakan teori atau standar akuntansi Amerika atau terakhir dari IASC (International Accounting Standard Committee) atau IFRS sebagai dasar pengembangan akuntansi di Tanah Air. Standar akuntansi keuangan maupun pernyataan standar pemeriksaan masih mengadopsi atau menerjemahkan standar atau pedoman dari Amerika atau IASC dengan berbagai modifikasi minor. Upaya yang baru dilakukan oleh profesi akuntansi adalah perumusan prinsip akuntansi Indonesia, namun belum menyentuh dasar teori akuntansinya. Dalam sebuah kuliahnya di Gedung Baja (1991), Belkaoui menganjurkan agar setiap negara memiliki teori akuntansi sendiri, termasuk Indonesia. Menurut beliau teori akuntansi lahir dari kondisi, lingkungan, dan situasi ekonomi dan sosial yang ada di suatu negara yang tentu akan berbeda dengan negara lainnya. Akibatnya, kita tidak akan tepat jika menggunakan teori akuntansi yang dilahirkan dari negara lain dengan situasi dan kondisi yang berbeda dengan negara kita.

Memang upaya ke arah itu sudah ada melalui berbagai kegiatan penelitian individual yang dilakukan mahasiswa dan akademisi seperti kegiatan konvensi akuntansi Indonesia yang dilakukan secara periodik.

Menurut penulis keinginan ini, tentu sangat ideal dan tidak akan mungkin dapat kita wujudkan dalam jangka pendek. Namun, pada dasarnya kita harus membuat agenda menuju ke sana. Oleh karena itu, para peneliti akuntansi, pemerintahan, Fakultas Ekonomi serta Kantor Akuntan publik sudah selayaknya memikirkan permasalahan ini dengan upaya yang intens untuk melakukan berbagai penelitian akuntansi. Sebelum hal itu terwujud, sebaiknya profesi dan pemerintah sudah harus melakukan upaya-upaya dalam perumusan teori dan standar akuntansi Indonesia yang digali dari kondisi kita. Dan tentu saja teori akuntansi yang sudah ada khususnya dari negara lain seperti dari Amerika dapat kita jadikan sebagai dasar atau pedoman dalam merumuskan teori kita atau mengisi teori yang masih lowong.