

BAGAIMANA MEMBANGUN TEORI AKUNTANSI?

Rina Trisnawati
Universitas Muhammadiyah Surakarta

Accounting information is used the users for decision making. They are investors, creditors, management, government and other users. Financial reporting is one information source that needed by different users. They want to have the wealth maximum from their different purposes. The different information accounting users make the different rules for them, so it must be used accounting theory. The positive accounting theory may be used to users to right decision making. It was happened because positive accounting theory could answer why acoounting policy must be taken. Finally, accounting theory must be based empirical research to have the conceptual mainframe from accounting practice.

Keywords: accounting research, postulate of accounting, positive accounting theory, accounting practice, decision making

PENDAHULUAN

Akuntansi merupakan produk informasi yang berguna bagi pihak-pihak yang rasional dalam pembuatan keputusan. Pihak-pihak tersebut adalah investor, kreditor, manajemen, pemerintah, dan pemakai lainnya. Sebagai sumber informasi, akuntansi seharusnya memenuhi karakteristik kualitatif suatu informasi. Sesuai dengan SFAC no 2, kualitas informasi yang dihasilkan seharusnya berguna, relevan, handal, tepat waktu, dapat diuji, obyektif, netral dan dapat diperbandingkan. Pihak yang membutuhkan informasi akuntansi tidak seragam dalam bereaksi terhadap informasi tersebut, akibatnya informasi akuntansi yang dibutuhkan oleh pemakai sangat kompleks. (Scott, 1997: 2)

Laporan keuangan sebagai sumber informasi sangat dibutuhkan oleh pemakai yang bermacam-macam. Semua pihak mempunyai keinginan bagaimana laporan keuangan dapat memaksimalkan *wealth* mereka. Untuk membuat suatu keputusan yang didasarkan laporan keuangan, pemakai ingin mengetahui prosedur atau metode apa yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan dan seberapa jauh metode atau prosedur yang digunakan tadi berpengaruh terhadap *wealth*. Untuk mengetahui hubungan tersebut sangat sulit dilakukan, maka untuk menginterpretasikan sebab akibat, praktisi membutuhkan suatu teori untuk menjelaskan dan meramalkan suatu kejadian. Teori memungkinkan para pemakai dapat membuat keputusan secara tepat.

Kesadaran akan pentingnya teori sebenarnya sudah muncul sejak awal abad 20. Namun pada waktu itu akademisi lebih menyoroti tentang praktek akuntansi dan menyediakan aturan untuk mengatur praktek yang ada. Penekanannya adalah menyusun prinsip akuntansi yang dijadikan acuan dalam praktek bukan pada kebenaran prinsip itu sendiri. Akibatnya aturan-aturan yang dikeluarkan (ARS no 1 dan ARS no 3) memunculkan kritikan yang pedas karena banyak terjadi ketidakkonsistenan akibat penyusunan aturan ini lebih menekankan pada *experience* dibandingkan pendekatan empiris. Adanya ketidakseragaman aturan dan tuntutan dari pemakai informasi akuntansi mendesak untuk dirumuskan suatu teori yang didasarkan pada kerangka pemikiran yang logis. Persoalannya bagaimana membangun suatu teori yang dapat digunakan sebagai kerangka dasar dalam mengatur praktek akuntansi.

Tulisan ini akan memberikan gambaran mengenai perlunya prinsip, postulate dan riset di bidang akuntansi, rerangka riset akuntansi keuangan dalam membangun teori akuntansi.

MENGAPA POSTULATE DAN PRINSIP AKUNTANSI DIPERLUKAN?

Teori akuntansi secara formal muncul tahun 1922 dengan adanya konsep teori yang dikemukakan oleh Patton dan Litleton. Sebenarnya kebutuhan adanya aturan yang mengatur praktek-praktek akuntansi sudah lama diinginkan. Adanya *crash* tahun 1929 menjadikan informasi akuntansi tidak dipercaya lagi. Hal ini menimbulkan intervensi pemerintah melalui *Security Exchange Comitte* (SEC) yang menuntut adanya aturan yang seragam untuk mengatur praktek. Dengan adanya intervensi ini muncul ARS no 1:

Basic Postulate of Accounting dan ARS no 3: *A Tentative Set of Broad Accounting Principles*. *Accounting Series Research (ARS)* yang dihasilkan oleh AICPA merupakan reaksi atas tekanan SEC yang bertujuan untuk menentukan praktek yang tepat dan mempersempit perbedaan dan ketidakkonsistenan dalam praktek.

Munculnya ARS lebih didominasi adanya kebutuhan adanya prinsip, bukan pada apakah prinsip yang disusun `benar`. Akibatnya timbul reaksi terhadap ARS ini. Reaksi yang cukup keras muncul dari Leonard Spacek yang menyatakan bahwa postulate tidak memberikan *basic foundation* dalam penyusunan prinsip akuntansi karena hanya merupakan opini individual dan komite serta tidak konsisten (J.Gordon,1964: 252.). Kritik lainnya adalah dari Oscar Gellein yang menyatakan: "...*Publication of research study will serve no useful purpose and likely will delay development of broad principles comprehended in generally accepted accounting principles.*" (Moonitz, 1963: 66).

Dengan adanya reaksi negatif tersebut, *Special Committe on Research Program (SCRP)* menyatakan bahwa postulate adalah asumsi dasar dan prinsip disusun dengan mendasarkannya. Keduanya diturunkan dari lingkungan ekonomik dan politik dan dari pemikiran yang dapat megkomunikasikan pada semua segmen bisnis. Seharusnya profesi memahami dan menginterpretasikan hal ini dan memberikan dasar yang berarti dalam prinsip atau aturan lainnya sehingga dapat diaplikasikan pada situasi tertentu. Dari rekomendasi SCRП ini dapat diungkapkan bahwa (1) proposisi yang dikenal dengan postulate muncul karena pertimbangan politik dan ekonomik (2) postulate disusun untuk memberikan dasar adanya aturan dan prinsip yang dapat mengatur praktek.

Moonitz sebagai kepala divisi riset AICPA mengusulkan adanya Class A dan Class B postulate dimana A-2: *Exchange*, A-4: *Time period*, sedangkan Class B-2: *market price* (Moonitz, 1963: 52). Postulate yang diusulkan cukup memberikan dasar bagi penyusunan prinsip akuntansi, namun untuk postulate B-2 tidak relevan karena data akuntansi didasarkan pada harga pertukaran masa lalu, sekarang atau masa datang yang sesungguhnya terjadi atau diharapkan terjadi. Hal ini sulit diimplementasikan dan ada ketidakkonsistenan dalam menentukan dasar pertukaran. Perdebatan ini memunculkan postulate Class C: *Truth, Objectivity, Consistency, Disclosure dan Conservatism*. Diharapkan adanya postulate Class C ini cukup memberikan dasar bagi penyusunan aturan dan prinsip untuk mengatur praktek.

Keberadaan Class C postulate ternyata tidak menyelesaikan konflik yang ada karena terdapat ketidakkonsistenan dalam postulate ini. Sebagai misal postulate *truth* dan *objective*. Konflik yang lain adalah postulate *consistency* dan *conservatism*. Akibat pertentangan yang ada dalam postulate ini menyebabkan prinsip maupun aturan yang diturunkan dari postulate menjadi tidak benar. J. Gordon (1964) menyatakan bahwa prinsip akuntansi yang ada seharusnya ditolak. Alternatif yang diusulkan untuk mengetahui prinsip tersebut berguna atau tepat untuk situasi tertentu diperlukan suatu metode empiris untuk menguji hal ini.

PERLUNYA RISET AKUNTANSI

Adanya konflik yang muncul dalam penyusunan postulate menyebabkan prinsip maupun prosedur yang digunakan untuk mengatur praktek yang ada menjadi tidak konsisten. Sebenarnya akar permasalahan hal ini adalah karena akuntansi tidak mempunyai teori yang kuat sebagai dasar penyusunan standar, postulate maupun prinsip dan prosedur yang ada. Dilihat dari proses munculnya ARS 1 dan ARS 3, postulate dan prinsip lebih merupakan suatu produk yang bersifat *experience* daripada *logic* (Maurice Moonitz, 1963). Postulate dan prinsip yang ada muncul karena ada masalah dalam praktek. Seharusnya postulate dan prinsip yang disusun dipandang sebagai proposisi untuk dilakukan riset lebih lanjut sehingga dapat dikemukakan prinsip maupun prosedur yang tepat untuk situasi tertentu.

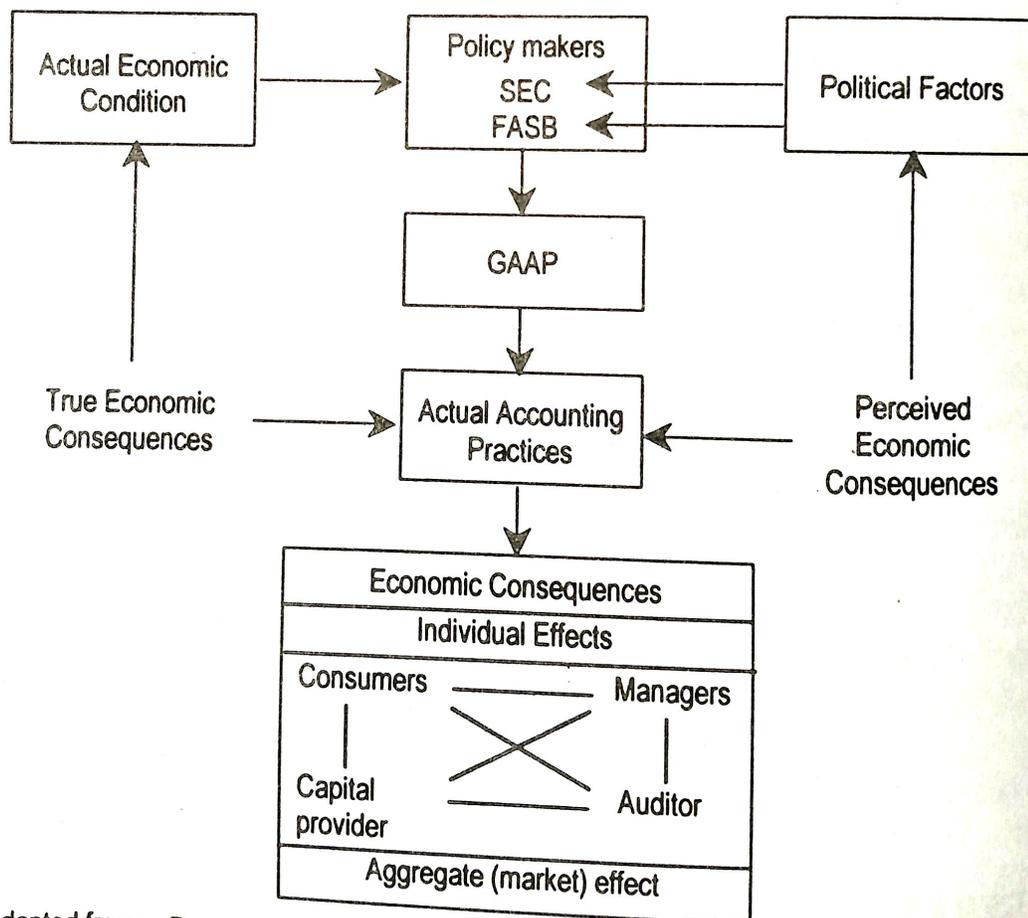
Beberapa metode dapat dilakukan dalam melakukan riset di bidang akuntansi yaitu *historical survey of practice*, *historical survey of theory*, *statistical analysis*, *case* dan sebagainya. Beberapa metode ini dilakukan untuk mendapatkan suatu pembenaran suatu hal pada situasi tertentu dan akhirnya riset-riset yang dilakukan akan mengarah pada 'knowledge'. Pemahaman ini penting karena teori hanya dapat dibangun dengan riset. Pada kesimpulannya postulate maupun prinsip yang disusun tidak dapat menyelesaikan semua problem akuntansi namun memberikan suatu *frame of reference* dalam suatu struktur yang integral yang diperlukan dalam membangun suatu teori.

RERANGKA RISET AKUNTANSI KEUANGAN

Proses pembuatan kebijakan akuntansi keuangan pada dasarnya terpusat pada *General Accepted Accounting Principles* (GAAP) yang dirilis oleh *Financial Accounting Standar Board* (FASB) dan

Securities and Exchange Commission (SEC). Dalam proses pembuatan kebijakan akuntansi, lembaga tersebut secara simultan dipengaruhi oleh 2 faktor yaitu *actual economic decision* dan *political factors*. Hal ini memberikan gambaran bahwa kebijakan yang dibuat harus mempertimbangkan bagaimana konsekwensinya terhadap perekonomian dan dapat diterima secara politis.

Konsekwensi ekonomik merupakan kerangka utama dalam proses pembuatan kebijakan karena peran konsekwensi ekonomik sebagai bagian yang menentukan kondisi aktual ekonomi perusahaan. Konsekwensi ekonomik dan persepsi manajer juga akan menjadi pertimbangan manajer untuk memilih alternatif praktek akuntansi. Konsekwensi ekonomik dan pemakai yaitu investor, manajer, auditor dan konsumen digunakan untuk memperjuangkan kepentingannya dengan mempengaruhi proses pembuatan keputusan melalui faktor-faktor politik. Proses pembuatan kebijakan akuntansi ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Adapted from: Pratt, Jannie, 1988. A Classification Scheme For Financial Accounting Research, *Journal of Accounting Education*, Vol 6, page 35.

Rerangka ini digunakan untuk menghubungkan dan mengintegrasikan pengembangan enam perspektif riset akuntansi keuangan yaitu *classical decision model*, *mathematical model*, *economic events*, *agency theory*, dan *policy makers*. Masing-masing perspektif tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

- *Classical Perspective* ==> Pada perspektif ini metode penilaian dan pengukuran yang digunakan untuk menggambarkan kondisi ekonomi sesungguhnya menggunakan pengukuran tunggal. Perspektif ini memberikan perhatian pada praktek-praktek akuntansi yang secara implisit mengakui adanya *cost* dan *benefit* yang dipertimbangkan oleh manajer dalam penyusunan laporan. Jika diasumsikan bahwa para manajer bersikap rasional maka harus memilih alternatif berdasarkan pertimbangan *cost* dan *benefit*. Perspektif ini secara implisit memasukkan konsekwensi ekonomik dan hubungannya dengan kondisi *actual accounting practices*.
- *Decision Model Perspective* ==> Perspektif ini mengakui adanya banyak pihak yang terlibat dalam transaksi modal dan memerlukan informasi untuk pengambilan keputusan investasi melakukan justifikasi berbagai dasar pengukuran laba yang secara eksplisit menjelaskan model pengambilan keputusan termasuk evaluasi solvabilitas yang merupakan fokus utama dalam kebutuhan informasi untuk para kreditor. Model pembuatan keputusan sebagai tipikal dari investor dan seperti pendukung teori klasik, mereka menggunakan metode atau pengukuran tunggal sebagai yang terbaik. Perbedaan model ini dengan perspektif klasik terdapat pada premis dasar yang lebih menekankan pada model pembuatan keputusan investor dan bagaimana informasi mempengaruhi mereka. Model ini memfokuskan pada sisi kiri dari rerangka di atas yaitu menghubungkan antara konsekwensi ekonomik dan kondisi aktual ekonomik. Namun demikian model ini juga mempunyai keterbatasan yaitu (1) sifat pengambilan keputusan investor merupakan pertanyaan riset (pendekatan empiris) yang tidak dapat dijawab melalui pendekatan logika (2) Investor hanya mewakili salah satu pihak yang terpengaruh oleh laporan keuangan. Konsekwensi ekonomik terhadap manajer, auditor dan konsumen tidak dipertimbangkan dalam pendekatan ini.
- *Mathematical Models* ==> dalam riset akuntansi keuangan, penggunaan model matematik memberikan dampak besar dalam tiga bidang yaitu (1) *information economics* (2) *public/*

private information dan (3) *stock market efficiency*. Model ini cenderung sangat logis tetapi konklusinya sering hanya mendasarkan pada asumsi-asumsi. Hal ini menimbulkan kritikan karena masalah-masalah akuntansi sangat kompleks untuk diamati dengan model ini. Model matematik secara umum menyediakan kerangka untuk riset berikutnya yang menggunakan angka sebagai penyerhanaan dari asumsi-asumsi dan mengembangkan model analitis yang menunjukkan hubungan-hubungan yang sangat fundamental. Penelitian dalam model ini secara umum memfokuskan pada hubungan analitis antara GAAP/ *Actual Accounting Practice* dan konsekwensi ekonomik.

- *Economic Event Perspective* ==> Penelitian dalam bidang ini dimaksudkan untuk menjawab 2 pertanyaan yang saling berhubungan (1) Apakah suatu nilai sebelumnya (*a-priori value*) dari angka akuntansi dapat digunakan untuk memprediksi kejadian ekonomi yang relevan, (2) bagaimana pihak-pihak yang berkepentingan membuat keputusan dan apa peran informasi akuntansi terhadap keputusan yang dibuat. Berdasarkan pada 2 pertanyaan tersebut riset dalam perspektif ini dikelompokkan dalam *a-prior value of accounting data* dan *decision making of accounting data*. Perspektif ini menguji hubungan antara *actual accounting practice* dengan konsekwensi ekonomik yang menunjukkan bahwa angka akuntansi dapat dihubungkan dengan nilai kepemilikan dan kebijakan pasar oleh investor (penyedia modal). Perspektif ini juga menguji perilaku dan pembuatan kebijakan pasar modal yang menurut kerangka merupakan hubungan antara GAAP atau *actual accounting practice* dengan konsekwensi ekonomik. Pendekatan perilaku melihat konsekwensi ekonomik secara individu sedang pendekatan pasar modal melihat konsekwensi ekonomik secara agregat (*market effect*).
- *Agency Theory* ==> Perspektif ini dimaksudkan untuk menjawab pertanyaan yang selanjutnya yaitu dapatkah nilai *ex-post* dari informasi akuntansi didokumentasikan dan apakah akibat dari konsekwensi ekonomik. Menurut perspektif ini adanya laporan keuangan disebabkan adanya investor dan manajer yang berbeda kepentingan dalam memaksimalkan kesejahteraan masing-masing. *Agency theory* akhirnya menjadi perhatian riset-riset akuntansi keuangan yang mendokumentasikan nilai *ex-post* dari informasi akuntansi. Menurut perspektif ini

konsekwensi ekonomik mendorong para manajer untuk memilih *Actual Accounting Practices* dan berusaha untuk mempengaruhi pembuat kebijakan melalui *political factors*. Konsekwensi ekonomik sebagai faktor determinan dalam perilaku lobi antara para manajer dengan auditor memberikan penjelasan mengapa penyusunan standar akuntansi sebagai proses politik. baik perspektif *agency theory* maupun *economic events theory* memfokuskan pada ekonomi konsekwensi. Perbedaannya, *events perspektif economic* memandang informasi akuntansi sebagai bentuk nilai apriori dan mempertimbangkan konsekwensi ekonomik sebagai hasil dari GAAP dan *Actual Accounting Practices*, sedangkan perspektif *agency theory* memandangnya dari segi manfaat laporan keuangan (ex-post) dan mempertimbangkan konsekwensi ekonomik sebagai faktor dominan dalam menentukan *Actual Accounting Practices*

- *Policymakers* ==> Perspektif ini lebih menekankan pada proses interaksi antara SEC dan FASB dalam penyusunan standar akuntansi keuangan Kesimpulan dari riset dari perspektif ini menyatakan bahwa pembuatan kebijakan dalam kenyataan merupakan proses politik dan tidak ada satu pihak atau koalisi dari berbagai pihak yang mendominasi kekuatan.

BAGAIMANA MEMBANGUN TEORI?

Kegagalan APB dalam menetapkan postulate maupun prinsip akuntansi yang dapat mengatur praktek menyebabkan AICPA membubarkan APB dan menggantinya dengan *Financial Accounting Standar Board* (FASB) yang diharapkan mampu menyelesaikan masalah-masalah yang ada dalam praktek. Kesadaran akan pentingnya riset mulai dilakukan oleh badan ini. Persoalan yang ada, badan ini hanya terdiri dari 7 orang sehingga mempunyai keterbatasan dalam melakukan riset. Riset hanya dapat dilakukan oleh akademisi (4 orang) sementara riset yang berkaitan dengan dampak standar terhadap investor dan pengaruhnya terhadap pasar modal terabaikan. Adanya tekanan SEC, pihak penyandang dana (FAF) dan agen pemerintah melemahkan posisi FASB sendiri dalam menyusun suatu standar yang dapat mengatur praktek secara benar. Kontribusi terbesar yang diberikan oleh FASB adalah *Statement of Financial Accounting Concept* (SFAC) dan *Statement of Financial Accounting Standar* (SFAS).

Teori akuntansi didefinisikan sebagai penalaran logis dalam bentuk seperangkat prinsip luas yang memberikan rerangka acuan

umum yang dapat digunakan untuk menilai praktek akuntansi dan memberikan arah pengembangan prosedur dan praktek akuntansi yang baru. (Hendriksen, 1979). Tujuan yang paling penting bagi teori akuntansi adalah memberikan seperangkat prinsip yang logis dan berkaitan dalam membentuk kerangka acuan umum bagi penilaian dan pengembangan praktek akuntansi. Sifat teori itu sendiri adalah menjelaskan (*explanation*) dan meramalkan (*predict*) suatu kejadian. *Explanation* adalah menjelaskan alasan mengapa suatu praktek dilakukan. Misal: mengapa perusahaan menggunakan FIFO bukan LIFO. *Prediction* adalah mampu memprediksi tentang praktek akuntansi yang belum dilajalakan. Misal: penggunaan metode FIFO dan LIFO dapat diuji dengan menggunakan data historis pada perusahaan yang berbeda sehingga dapat diduga bagaimana pengaruh metode tersebut.

Pembentukan teori akuntansi mendesak untuk dilakukan karena laporan keuangan sangat dibutuhkan oleh pemakai yang bermacam-macam. Semua pihak mempunyai keinginan bagaimana laporan keuangan dapat memaksimalkan *wealth* mereka. Untuk membuat suatu keputusan yang didasarkan laporan keuangan, pemakai ingin mengetahui prosedur atau metode apa yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan dan seberapa jauh metode atau prosedur yang digunakan tadi berpengaruh terhadap *wealth*. Untuk mengetahui hubungan tersebut sangat sulit dilakukan, maka untuk menginterpretasikan sebab akibat, praktisi membutuhkan suatu teori untuk menjelaskan dan meramalkan suatu kejadian. Teori memungkinkan para pemakai dapat membuat keputusan secara tepat.

Pembentukan teori akuntansi berasal dari kebutuhan untuk memberikan penalaran tentang suatu kejadian. proses penyusunan teori harus dilengkapi dengan pembuktian akurasinya, oleh karena itu akuntansi harus merupakan hasil proses penyusunan teori dan pembuktian teori. Dalam merumuskan teori akuntansi ini, menurut Hendriksen (1979) dapat menggunakan beberapa pendekatan yaitu:

- Pendekatan pragmatis ==> Teknik dan prinsip akuntansi harus dipilih berdasarkan manfaatnya bagi pemakai informasi akuntansi dan relevansinya terhadap proses pengambilan keputusan.
- Pendekatan otoriter ==> Dalam merumuskan teori akuntansi yang diterapkan organisasi profesional terhadap pernyataan untuk mengatur praktek akuntansi

- Pendekatan Deduktif ==> Pendekatan ini meliputi mencakup penentuan tujuan dari ikhtisar keuangan, memilih postulate, menurunkan prinsip akuntansi dan mengembangkan teknik akuntansi
- Pendekatan Induktif ==> Pendekatan ini meliputi pencatatan semua transaksi (kejadian). Analisis dan klasifikasi dari pengamatan ini untuk mendeteksi hubungan yang berulang, penurunan generalisasi dan prinsip akuntansi dan menguji generalisasi tersebut.
- Pendekatan etis ==> Pendekatan ini memusatkan pada konsep kewajaran. Inti dasar dari pendekatan ini terdiri dari konsep kelayakan, keadilan dan kebenaran
- Pendekatan Sosiologis ==> Pendekatan ini memusatkan pada konsep kesejahteraan sosial. menurut pendekatan ini suatu prinsip akuntansi harus dapat diterima berdasarkan dampak pelaporannya kepada semua kelompok dalam masyarakat. Pendekatan ini mengembangkan evolusi akuntansi yang dikenal sebagai akuntansi sosio-ekonomik yaitu akuntansi yang berorientasi pada nilai sosial dengan penekanannya pada pengukuran sosial dan ketaatannya pada kriteria kesejahteraan sosial.
- Pendekatan eklektik ==> Pendekatan tradisional telah berkembang menjadi pendekatan eklektik yang merupakan hasil dari berbagai upaya yang dilakukan individu dan organisasi profesi serta pemerintah untuk berperan dalam pembentukan konsep dan prinsip akuntansi.

SIMPULAN

Akuntansi merupakan produk informasi yang berguna bagi pihak-pihak yang rasional dalam pembuatan keputusan yaitu investor, kreditor, manajemen, pemerintah, dan pemakai lainnya. Laporan keuangan sebagai sumber informasi sangat dibutuhkan oleh pemakai yang berbeda dan masing-masing mempunyai keinginan bagaimana laporan keuangan dapat memaksimalkan *wealth* mereka. Adanya ketidakseragaman aturan dan tuntutan dari pemakai informasi akuntansi mendesak untuk dirumuskan suatu teori yang didasarkan pada kerangka pemikiran yang logis. Munculnya *positive accounting theory* (Zimmerman, 1978) memungkinkan para pemakai informasi akuntansi dapat mengambil keputusannya secara tepat karena *positive accounting theory* tidak sekedar

menjawab pertanyaan *what* tetapi *why* kebijakan akuntansi dilakukan. Pada akhirnya pembangunan teori akuntansi harus didasarkan pada studi empiris untuk mendapatkan kerangka pemikiran yang logis dari suatu kejadian akuntansi.

DAFTAR PUSTAKA

- Fremgen, James. July 1967. *Utility and Accounting Principles, The Accounting Review*.
- Gordon, Myron. April 1964. *Postulate, Principles and Research in Accounting. The Accounting Review*.
- Hendriksen, E.S. 1979. *Accounting Theory, Third edition*, Homewood Hill: Richard D. Irwin.
- Moonitz M. and Sprouse R.T. 1962. *A Tentative Set of Broad Basic Accounting Principles for Business Enterprises*. New York: American Institute of Certified Public Accountant.
- Moonitz, Maurice. 1961. *The Basic Postulate of Accounting*. New York: American Institute of Certified Public Accountant.
- Moonitz, Maurice. December 1963. *Why do we Need Principles and Postulate?. The Journal of Accountancy*.
- Pratt, Janny. 1988. *A Classification Scheme for Financial Accounting Research. Journal of Accounting Education*, Vol. 6.
- Scott, William. 1997. *Financial Accounting Theory*, New York: Prentice-Hall International Inc.
- Statement of Financial Accounting Concept no 2. *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, May 1980
- Watts, R.L dan J. Zimmerman. April 1978. *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standard. Accounting Review*.