KAITAN RISET AKUNTANSI DENGAN PENGAJARAN DAN PRAKTIK: PENDEKATAN TEORI POSITIF

Arif Budiarto*)

Abstract

There has been a fundamental change in accounting research and education. A shift from normative or prescriptive theories of how accounting ought to be done to positive or descriptive theories of why it is done as it is. Several years ago, accounting students learned normative theories of accounting, but today, analogical reasoning is not the only way to make an accounting policy recommendation. The study of descriptive theories and extent rules will prepare students to evaluate alternatives in the face of inevitable change in the social, economic, and political environment. I believe that there has been a fundamental change in accounting research and education which has an influence on the reason for changing current practices. This paper presents the change in the form of "accounting theory." Specifically, the shift from normative theories to positive theories.

PENDAHULUAN

Tahun 90an merupakan dekade yang penuh dengan perubahan mendalam. Menjelang pergantian abad yang sekaligus pergantian millenium, dunia akuntansi telah mengalami perubahan fundamental dalam riset akuntansi dan pendidikan. Terjadinya pergeseran dari teori akuntansi normatif yang berusaha memberi anjuran mengenai praktik akuntansi yang seharusnya dilakukan oleh akuntan dalam proses penyajian informasi keuangan ke arah pendekatan teori positif yang mencoba menjelaskan mengapa praktik akuntansi mencapai bentuk seperti keadaannya sekarang.[1]

Di masa lalu, mahasiswa akuntansi belajar teori akuntansi normatif yang cenderung ke arah pemahaman apa yang seharusnya dilakukan dan apa yang tidak seharusnya dilakukan dalam penyusunan berbagai standar dan kebijakan akuntansi yang akan dipilih serta praktik akuntansi yang berlaku tanpa melalui penelitian secara empiris untuk menguji apakah teori akuntansi yang dikemukakan dapat menjelaskan praktik akuntansi yang berlaku. Dalam perkembangannya, penelitian akuntansi, khususnya di pasar modal sangat mengikuti pandangan dari pendekatan teori positif. Bentuk penelitian empiris sangat ditekankan. Menurut pendekatan ini, teori di masa depan yang

* Penulis dalah Dosen Tetap STIE YKPN Yogyakarta

[1] Untuk pembahasan lebih mendalam mengenai perbedaan antara pendekatan teori akuntansi positif dan normatif, lihat Watts dan Zimmerman (1986) dan Watts (1995).

akan tetap bertahan adalah teori yang telah diuji secara empiris dan dapat digunakan untuk menjelaskan dan memprediksi berbagai fenomena yang terjadi di pasar modal.

Mestinya sekarang ini, pola pengajaran teori akuntansi sudah menekankan pentingnya penggunaan penelitian empiris yang dapat menjelaskan praktik akuntansi yang berlaku sekarang dan mampu memprediksi berbagai fenomena bisnis di masa depan. Sebagai alat, akuntansi bukan merupakan sesuatu yang steril terhadap perubahan. Teori akuntansi harus selalu dievaluasi keefektifannya sebagai alat untuk mencapai tujuan. Kebutuhan untuk evaluasi ini akan memicu penelitian (baik akademik maupun profesional) di bidang akuntansi untuk menguji apakah teori akuntansi yang telah digunakan dan berlaku sekarang dapat menjelaskan dan memprediksi praktik akuntansi yang berlaku

Dengan mengacu pada rerangka konseptual dalam membangun teori akuntansi, penelitian dalam bidang akuntansi dapat diarahkan untuk menemukan prinsip, metode dan prosedur baru untuk memecahkan berbagai masalah akuntansi yang timbul. Penelitian semacam ini akan banyak membuahkan gagasan-gagasan baru yang pada gilirannya akan menunjang pengembangan praktik dan proses akuntansi. Untuk menganalisis kaitan antara penelitian akuntansi dengan pengajaran dan praktik, rerangka yang dibuat oleh William R. Kinney (1989) yang dikenal dengan nama *"Causal Link in The Research-Teaching-Practice Triangle"* dapat kita pakai sebagai acuan dalam makalah ini.

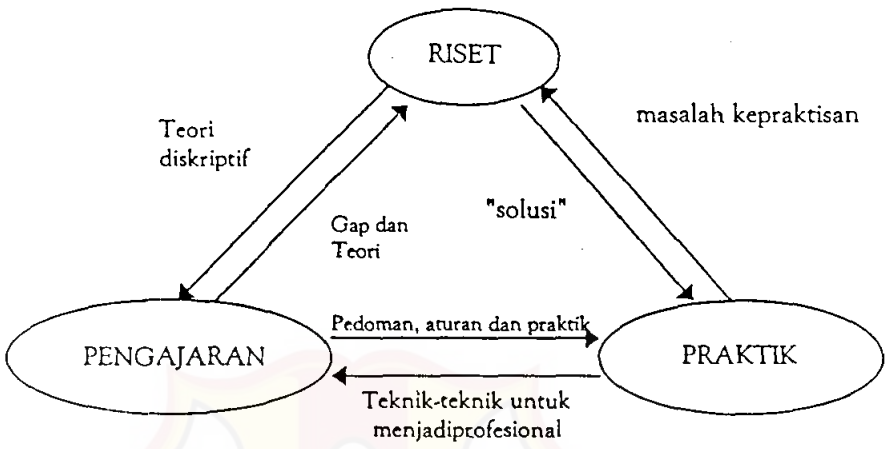
Makalah ini ditujukan untuk menumbuhkan *sense of urgency* di kalangan profesi pendidikan akuntansi di Indonesia agar semakin dini kesadaran terhadap perlunya melakukan pergeseran paradigma dalam proses pengajaran teori akuntansi di perguruan tinggi yang dapat memberikan kontribusi terhadap perkembangan praktik akuntansi di masa mendatang. Tulisan ini akan dimulai dengan uraian tentang model *"Causal Link in The Research-Teaching-Practice Triangle"* yang menjadi rerangka acuan dalam melihat keterkaitan antara penelitian akuntansi dengan pengajaran dan praktik akuntansi. Uraian berikutnya diarahkan ke gambaran terjadinya pergeseran dalam pengembangan teori akuntansi dari pendekatan teori normatif ke positif. Tulisan ini akan diakhiri dengan uraian tentang implikasi model tersebut terhadap pendidikan akuntansi.

MODEL SEGITIGA HUBUNGAN KAUSAL ANTARA PENELITIAN AKUNTANSI DENGAN PENGAJARAN DAN PRAKTIK

William R Kinney (1989) mengembangkan sebuah model yang menghubungkan antara penelitian akuntansi dengan pengajaran dan praktik untuk melihat keterkaitan di antara ketiga variabel tersebut dalam sebuah segitiga hubungan sebab-akibat sebagai berikut:

PERPUSTAKAAN
Universitas [illegible]
SURABAYA

Gambar 1
Hubungan Kausal Dalam Segitiga Antara
Penelitian-Pengajaran dan Praktik Akuntansi



Sumber: Kinney, William., Jr. hal. 119.

Model segitiga tersebut menggambarkan enam hubungan kausal yang ditunjukkan oleh arah anak panah untuk tiap-tiap bagian dalam model. Keenam hubungan tersebut akan diuraikan sebagai berikut:

Pertama, kita ketahui bahwa proses pengajaran akuntansi yang diselenggarakan pada akhirnya akan mempengaruhi praktik akuntansi yang sesungguhnya. Mahasiswa belajar berbagai teori, konsep, dan metode akuntansi tertentu yang diyakini sebagai sesuatu yang "benar" sekarang ini dan menerapkannya nanti pada saat mereka menjadi praktisi (akuntan publik, auditor, konsultan, analis investasi, manajer akuntansi dan lain-lain). Sebagai contoh, walaupun penggunaan metode *current cost basis* untuk mengungkapkan berbagai elemen dalam laporan keuangan yang secara potensial terkena dampak inflasi, sehingga harus diungkapkan *(disclosed)* dapat dibenarkan, tetapi untuk elemen tertentu dalam laporan keuangan[2], misalnya depresiasi aktiva tetap dan persediaan harus tetap didasarkan atas konsep *historical cost* dalam penghitungan laba akuntansi yang resmi *(official earnings)*.

Kedua, perubahan dan perkembangan lingkungan bisnis yang begitu cepat dan kompleks, telah menciptakan masalah baru dalam

[2]Eleman laporan keuangan yang terpengaruh inflasi biasanya dimasukkan dalam kategori aktiva non moneter, sedangkan elemen laporan keuangan yang tidak terkena pengaruh inflasi dimasukkan dalam kategori aktiva moneter.

berbagai bidang akuntansi, sehingga seringkali terjadi praktik-praktik akuntansi baru yang muncul dan ternyata belum ada standar yang mengaturnya. Misalnya standar tentang perlakukan selisih kurs, standar tentang akuntansi pensiun, reksa dana, transaksi derivatif, akuntansi konsolidasi dan lain-lain. Semua masalah tersebut memicu permintaan terhadap penelitian akuntansi untuk membuat atau menciptakan standar yang tepat untuk mengatur masalah baru tersebut. Jadi terdapat hubungan antara praktik dengan penelitian. Berbagai masalah dalam praktik yang belum ada standar yang mengaturnya, akan memicu adanya permintaan terhadap penelitian. Ketika penelitian dibutuhkan untuk tujuan yang bersifat praktis, seperti mata pelajaran akuntansi, maka akan terdapat hubungan antara penelitian dan praktik. Masalah yang timbul dari praktik akuntansi yang berlaku sekarang, akan memicu munculnya penelitian akuntansi untuk menjelaskan dan memprediksi berbagai masalah yang timbul tersebut yang selanjutnya akan dapat dicari pola pemecahan masalah tersebut.

Ketiga, ketika para dosen akuntansi yang sekaligus sebagai praktisi bisnis belajar tentang praktik akuntansi yang sesungguhnya, dan mencoba memahami bagaimana keterkaitan berbagai prinsip, konsep, metode dan standar akuntansi yang ada dapat digunakan dan mempengaruhi perilaku para pengambil keputusan (investor, kreditor, pamegang saham, manajer dan lain-lain). Karena mereka mengetahui hubungan di antara keduanya, selanjutnya mereka membawa pengetahuan tersebut ke dalam proses pengajaran kepada mahasiswa. Proses pengajaran tersebut tidak hanya sekedar belajar berpikir tentang berbagai prinsip dan metode akuntansi yang ada, tetapi juga belajar tentang teori yang menyebabkan metode dan prinsip akuntansi tersebut terjadi atau terbentuk. Jadi dapat disimpulkan bahwa aliran hubungan kausal dalam model tersebut berbanding terbalik mengikuti arah jarum jam yang dimulai dari pengajaran ke praktik kemudian ke penelitian dan kembali lagi ke pengajaran. Bentuk aliran ini secara relatif mudah untuk dipahami. Tetapi bagaimana jika aliran hubungan kausal tersebut mengikuti arah jarum jam yang dimulai dari praktik ke pengajaran kemudian ke penelitian dan kembali lagi ke praktik? Pola aliran mana yang lebih ditekankan, sangat tergantung dari bobot kurikulum untuk tiap jenjang pendidikan. Apabila dalam kurikulum yang diutamakan adalah penguasaan praktik/ketrampilan penerapan suatu bidang keahlian tertentu, maka pendidikan yang sesuai adalah melalui pendidikan diploma (D3). Tetapi jika kurikulum dirancang untuk menghasilkan tenaga ahli yang mempunyai kemampuan penguasaan ilmu dan pengetahuan sehingga dapat menerapkan dan mengembangkan ilmu pengetahuan tersebut, maka jenjang pendidikan yang sesuai adalah melalui pendidikan program sarjana (S1).

Keempat, mahasiswa yang semula dididik sesuai dengan kebutuhan dan berhasil mempunyai kemampuan ketrampilan dan penge-

tahuan yang baku (teoritis), perlu mengetahui tentang penerapan ketrampilan dan pengetahuan tersebut dalam praktik yang sesungguhnya, sehingga ada hubungan antara kebutuhan pengajaran dengan praktik. Mahasiswa dapat mengembangkan ketrampilan dan pengetahuan yang dimilikinya dengan cara menghubungkan antara praktik yang sesungguhnya dengan berbagai hasil penelitian yang berkaitan dengan pengetahuan yang diperoleh. Di satu sisi, dalam pengajaran akuntansi, mahasiswa diberi pengetahuan dan ketrampilan tentang penggunaan metode depresiasi aktiva tetap, akuntansi persediaan, leasing, merger dan akuisisi serta berbagai ketrampilan lain yang mendukung. Di sisi lain praktik yang sesungguhnya bicara tentang munculnya konflik kepentingan, pembagian risiko, kontrak dan perjanjian bisnis lain di antara para pelaku bisnis terhadap penerapan berbagai teknik dan metode akuntansi tertentu, misalnya antara metode depresiasi garis lurus dengan angka tahun, metode *capital lease* dengan *operating lease*, antara tujuan pajak dengan tujuan perusahaan dan lain-lain. Munculnya gap antara pengajaran dengan praktik tersebut dapat dikurangi dengan adanya penelitian untuk mencari alternatif yang tepat dalam memecahkan masalah tersebut.

Kelima, kemajuan teknologi dapat pula menyebabkan perubahan dalam hubungan antara proses pengajaran dan penelitian. Mahasiswa yang semula dididik sesuai dengan kebutuhan dan berhasil mempunyai ketrampilan seperti yang diinginkan, dengan adanya perubahan teknologi dan cara kerja dapat menyebabkan ketrampilan dan pengetahuan yang diperoleh tidak memadai lagi. Oleh sebab itu pendidikan dan pengajaran perlu direncanakan untuk menghasilkan lulusan yang tidak saja mempunyai kemampuan ilmu dan ketrampilan baku, namun juga dapat melakukan adaptasi dan pengembangan sesuai dengan tuntutan perubahan lingkungan. Adaptasi dan pengembangan kemampuan tersebut dapat diperoleh melalui pengalaman praktik dan pengembangan kemampuan penelitian untuk mengurangi terjadinya gap antara teori dengan praktik. Kemampuan dalam melakukan penelitian harus relevan dengan kebutuhan atau persoalan aktual yang dihadapi oleh pelaku bisnis yang belum ada standar atau aturan baku yang mengaturnya.

Dyckman (1989) menawarkan perspektif yang berbeda untuk menjelaskan hubungan dalam model tersebut. Dyckman memberikan karakteristik hubungan dengan menggunakan ekspresi P(x) →E(x) →P(x). Jika dirangkai dalam kalimat akan berbunyi: "Jika x adalah praktik, kemudian mahasiswa mempelajari bahwa x tersebut adalah praktik lewat proses pengajaran, kemudian setelah lulus, mahasiswa tersebut mengimplementasikan x tersebut dalam praktik". Dyckman percaya bahwa karakteristik tersebut tidak dimaksudkan 100% akurat, tetapi lebih illustratif dalam menjelaskan hubungan tersebut. Dyckman mempunyai argumen bahwa aliran hubungan dalam model tersebut mengikuti pemecahan yang bersifat normatif, yang diekspresikan dalam bentuk R (x) → E(x) → P(x). Jika dirangkai dalam kalimat akan

berbunyi: "Jika peneliti menemukan bahwa x adalah sebuah kasus, kemudian mahasiswa mempelajari x tersebut sebagai sebuah kasus lewat proses pengajaran, kemudian setelah lulus, mahasiswa tersebut mengimplementasikan x tersebut dalam praktik". Mungkin tantangan terbesar dalam dunia pendidikan akuntansi sekarang ini dengan melihat berbagai hubungan tersebut di atas adalah bagaimana menemukan sesuatu yang inovatif dari dunia praktik, kemudian mempelajarinya, lalu mengajarkan kepada mahasiswa apa yang kita pelajari tersebut, kemudian melakukan pembuktian secara empiris dengan melakukan penelitian terhadap parktik yang ada untuk menjustifikasi suatu teori atau konsep tertentu. Hasil penelitian tersebut bermanfaat untuk menilai suatu praktik yang berlaku. Pola aliran inilah yang mestinya perlu dicermati dan digunakan dalam proses pengajaran akuntansi di perguruan tinggi.

Akhirnya, mari kita lihat arah hubungan antara penelitian dan praktik. Dari gambar 1 terlihat bahwa arah hubungan tersebut menunjukkan kata "solusi". Penelitian berguna untuk memperoleh jawaban atas masalah pertanyaan atau memecahkan masalah yang dihadapi dalam praktik. Pengetahuan yang diperoleh dari hasil penelitian dapat memperkaya informasi yang berguna bagi para praktisi, lembaga penyusun kebijakan dan lembaga penyelenggara pendidikan. Penelitian perlu dikembangkan untuk investigasi terhadap berbagai masalah, baik yang bersifat teoritikal maupun yang pragmatis. Penelitian seperti ini dapat meningkatkan pemahaman terhadap pengetahuan baru dan situasi yang ada dalam praktik. Pemahaman ini juga akan berguna bagi peningkatan materi ajar, sehingga lulusan yang dihasilkan oleh lembaga pendidikan tinggi akan lebih siap menghadapi keadaan baru yang membutuhkan tantangan akibat perubahan-perubahan yang terjadi.

Sebagai contoh, akhir-akhir ini bidang akuntansi manajemen mengalami perubahan yang cukup besar. Pemanfaatan teknologi informasi dan komunikasi modern dalam sistem manufaktur telah menyebabkan perubahan mendasar konsep dan metode *costing* dan pengukuran prestasi. Untuk menentukan metode yang sesuai dengan perkembangan sistem manufaktur, diperlukan informasi yang cukup mengenai sistem manufaktur yang baru. Cara memperoleh informasi tersebut dapat dilakukan dengan melakukan penelitian. Tanpa pemahaman yang cukup atas sistem manufaktur yang baru, terdapat kemungkinan penggunaan konsep dan metode *costing* yang salah, sehingga informasi akuntansi manajemen tidak akan bermanfaat bagi manajemen. Untuk mencegah hal tersebut, penelitian deskriptif dan eksploratif tentang sistem manufaktur yang baru perlu dilakukan agar dapat ditentukan konsep dan metode *costing* yang sesuai.

Contoh lain adalah penelitian terhadap pemilihan alternatif prinsip akuntansi. Apabila suatu alternatif prinsip akuntansi telah dipilih dan disusun oleh suatu badan penyusun standar, maka prinsip akuntansi tersebut akan digunakan dalam praktik. Agar prinsip yang

dikeluarkan tidak membawa dampak yang merugikan terhadap perekonomian atau bisnis, maka perlu dilakukan penelitian untuk mempelajari dampak yang mungkin ditimbulkan akibat digunakannya suatu prinsip akuntansi yang baru dalam praktik yang sesungguhnya. Contoh penelitian yang pernah dilakukan dalam konteks ini adalah oleh FASB untuk mempelajari dampak dikeluarkannya SFAS *(Statement of Financial Accounting Standards)* No.8 tentang praktik pengelolaan risiko perubahan mata uang asing di perusahaan multinasional Amerika dan menggantinya dengan SFAS No.52.

PENELITIAN PRESKRIPTIF VERSUS PENELITIAN DESKRIPTIF DALAM AKUNTANSI

Banyak pihak yang meragukan bahwa penelitian akuntansi mempunyai kontribusi yang kecil, bahkan tidak mempunyai kontribusi apapun terhadap praktik. Di tengah keraguan tersebut, Kinney dan Dyckman (1989) masih percaya bahwa masalah mendasar mengapa hasil penelitian akuntansi mempunyai kontribusi yang kecil terhadap praktik, karena penelitian akuntansi yang banyak dilakukan lebih banyak menggunakan pendekatan normatif atau preskriptif, yaitu apa yang baik dan benar dan apa yang seharusnya dikerjakan untuk mencapai hal tersebut. Hal ini berbeda dengan pandangan teori positif yang lebih bersifat deskriptif yang menekankan pada penelitian empiris untuk membuktikan keabsahan suatu teori atau metode akuntansi tertentu.

Sejak hasil penelitian Ball dan Brown (1968) dan Beaver (1968) yang menjadi tonggak sejarah berkembangnya penelitian akuntansi di pasar modal, peranan pendekatan teori positif semakin berkembang dan berkurangnya peranan pendekatan teori normatif sejak tahun 60-an. Pendekatan teori normatif oleh Watts dan Zimmerman (1986)) dijelaskan sebagai berikut:

"..... accounting theorists became much more concerned with prescribing how firm should report....; the became more normative--concerned with what should be done. Very little concern was exhibited for the empirical validity of the hypotheses on which the normative prescriptions rested."

Dari pengertian di atas, teori normatif berusaha menjelaskan informasi apa yang seharusnya dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi, dan bagaimana informasi tersebut akan disajikan. Jadi teori normatif berusaha menjelaskan apa yang seharusnya di lakukan oleh akuntan *(what ought to be)* dalam proses penyajian informasi keuangan kepada para pamakai dan bukan menjelaskan tentang apakah informasi keuangan itu *(what is)* atau mengapa hal tersebut terjadi. Sebaliknya tujuan pendekatan teori positif berusaha menguraikan dan menjelaskan apa dan bagaimana informasi keuangan disajikan serta dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi atau dengan kata lain pendekatan positif bukanlah untuk

memberikan anjuran mengenai bagaimana praktik akuntansi seharusnya, tetapi untuk menjelaskan mengapa praktik akuntansi mencapai bentuk seperti kedaannya sekarang. Selain itu pendekatan teori positif sangat menekankan pentingnya penelitian empiris untuk menguji apakah teori akuntansi yang telah dikemukakan dalam banyak literatur teori akuntansi dapat menjelaskan praktik akuntansi yang berlaku.

Jika dihubungkan dengan proses penyusunan standar akuntansi, pendekatan teori positif berbeda dengan pendekatan teori normatif, dalam hal bahwa teori positif tidak bertujuan untuk menyimpulkan, seperti pada tujuan teori normatif, teknik atau metode akuntansi mana yang baik dan yang buruk dengan mengacu pada rerangka konseptual yang mendasarinya. Pendekatan teori positif hanya berusaha menjawab mengapa para pelaku bisnis mengadopsi standar tertentu dan tidak mengadopsi standar yang lain dan dengan ini berusaha membuat prediksi tentang konsekuensi dari rancangan standar yang diusulkan.

Teori normatif mulai dipertanyakan kembali relevansinya terutama pada pertengahan tahun 60-an, dengan munculnya hipotesis pasar modal yang efisien (*efficient market hypothesis*) yang berpengaruh besar pada berbagai penelitian akuntansi, mulai muncul gagasan yang berlawanan dengan konsep teori normatif, yang menyatakan bahwa pasar modal tidak menyesatkan secara sistematis oleh metode atau teknik akuntansi tertentu. Menyadari adanya kesenjangan teoritis dalam bidang ini, maka Watts dan Zimmerman (1986) mengembangkan pendekatan yang berakar pada *positivism*. Pendekatan yang dikemukakan oleh Watts dan Zimmerman bertujuan untuk menjelaskan mengenai pentingnya penelitian empiris untuk menjustifikasi berbagai metode atau praktik akuntansi yang sekarang berlaku dengan pendekatan deskriptif. Pendekatan positif ini juga diharapkan dapat memberi dasar untuk penelitian empiris yang mendalam dalam bidang teori akuntansi.

Dalam perkembangannya, penelitian akuntansi di pasar modal sangat mengikuti pendangan dari pendekatan teori positif. Penelitian empiris yang menguji kebenaran penelitian teoritis sangat ditekankan. Menurut pandangan teori positif, teori yang akan bertahan adalah teori yang telah diuji secara empiris dan yang dapat menjelaskan kenyataan yang ada di pasar modal.

Seperti yang telah dijelaskan di atas bahwa munculnya teori positif dalam bidang akuntansi adalah disebabkan oleh adanya kesenjangan dalam pendekatan normatif dan adanya kecenderungan memandang teori akuntansi secara normatif. Selanjutnya Watt dan Zimmerman menyatakan bahwa dasar pemikiran untuk menganalisis teori akuntansi dalam pendekatan normatif terlalu sederhana dan tidak memberikan dasar teoritis yang kuat. Untuk mengurangi kesenjangan dalam pendekatan normatif, maka mereka mengembangkan pendekatan positif yang lebih berorientasi pada penelitian empiris untuk menjustifikasi berbagai teknik atau metode akuntansi yang sekarang digunakan atau mencari model baru untuk pengembangan teori akuntansi di kemudian hari.

Watt dan Zimmerman (1986) mengatakan bahwa tujuan teori akuntansi adalah untuk menjelaskan dan memprediksikan praktik akuntansi. Penjelasan *(explanation)* menguraikan alasan mengapa suatu praktik dilakukan. Misalnya teori harus menjelaskan mengapa beberapa perusahaan lebih menyukai menggunakan metode FIFO dibanding menggunakan LIFO, sedangkan prediksi *(prediction)* berarti teori harus mampu memprediksikan berbagai fenomena praktik akuntansi yang belum dijalankan. Fenonema yang belum dijalankan tidak selalu fenomena yang akan datang, tetapi fenomena yang telah terjadi tetapi belum ada bukti secara empiris untuk menjustifikasi fenomena tersebut. Sebagai contoh teori akuntansi dapat menyediakan hipotesis tentang atribut perusahaan yang menggunakan metode FIFO dengan yang menggunakan metode LIFO, sehingga dapat diuji penggunaan data historis pada perusahaan yang menggunakan dua metode tersebut. Jadi teori merupakan pernyataan-pernyataan tentang hubungan logis *(logical relationship)* antara variabel atau perilaku variabel-variabel alam atau sosial yang dapat digunakan untuk menjelaskan *(explanation)* dan memprediksi *(prediction)* berbagai fenomena tersebut. Teori diwujudkan dalam bentuk hipotesis-hipotesis hubungan antara variabel atau perilaku tiap variabel tersebut serta implikasi atau konsekuensi logis dari hubungan tersebut. Jadi hipotesis dapat dikatakan sebagai simpulan atau hasil dari analisis hubungan variabel yang diteorikan. Kumpulan berbagai hipotesis sebagai hasil penelitian ilmiah dalam suatu bidang pengetahuan tertentu secara keseluruhan sering disebut teori dalam bidang pengetahuan tersebut. Teori tersebut kemudian dapat memberi penjelasan *(explanation)* mengenai gejala alam atau sosial yang terjadi atau yang diamati *(observed phenomenon)*. Jadi pengertian teori dalam pendekatan positif berbeda dengan pengertian teori dalam pendekatan normatif yang telah dijelaskan di atas.

Teori (berisi seperangkat hipotesis) disusun melalui pemikiran logis dan metodologi ilmiah baik secara deduktif maupun induktif dan diuji melalui penelitian ilmiah dan empiris. Jika penelitian empiris dapat membuktikan validitas suatu teori, maka dikatakan bahwa teori tersebut telah diverifikasi. Teori diperlukan karena teori tersebut dapat digunakan untuk memprediksi *(to predict)* berbagai fenomena sosial tertentu yang akan atau diharapkan akan terjadi. Artinya, jika persyaratan-persyaratan atau asumsi-asumsi yang mendukung suatu teori dapat dipenuhi, maka besar harapan (kemungkinan) bahwa gejala sosial tertentu akan terjadi. Tetapi hal ini tidak berarti bahwa teori tersebut menyebabkan fenomena yang diprediksi tersebut terjadi. Teori tersebut hanya merupakan salah satu penjelasan mengapa gejala/fenomena tersebut terjadi atau dapat terjadi dan sebagai penjelasan ilmiah, tentu saja teori tersebut dapat salah atau menjadi lemah kerena adanya teori baru yang lebih baik dalam menjelaskan gejala tersebut. Ini berarti bahwa teori harus bersifat deskriptif dan bukan preskriptif dan oleh karena itu teori bukan merupakan hasil suatu kebijakan atau pengambilan keputusan.

Dengan mendasarkan pada pengertian teori di atas, dapat disimpulkan bahwa teori yang terdiri dari seperangkat hipotesis hipotesis yang bersifat deskriptif sebagai hasil penelitian dengan menggunakan metode ilmiah tertentu disebut dengan teori positif. Oleh karena itu teori akuntansi akan berisi pernyataan-pernyataan hipotesis yang akan menjadi sumber acuan untuk menjelaskan dan memprediksi gejala-gejala atau peristiwa dalam akuntansi. Sejalan dengan perkembangan harga saham dan volume perdagangan di pasar modal yang merupakan salah satu indikator penting untuk mempelajari tingkah laku pelaku pasar yaitu investor. Dalam menentukan apakah investor akan melakukan transaksi di pasar modal, ia akan mendasarkan keputusannya pada berbagai informasi yang dimilikinya, termasuk informasi akuntansi. Informasi tersebut adalah relevan bagi investor apabila keberadaan informasi tersebut menyebabkannya melakukan transaksi di pasar modal, dimana transaksi ini tercermin melalui perubahan harga saham atau volume perdagangan saham. Dengan demikian seberapa jauh relevansi atau kegunaan suatu informasi dapat disimpulkan dengan mempelajari kaitan antara harga saham dengan keberadaan informasi akuntansi yang mendukung untuk hal tersebut. Oleh karena itu perkembangan teori akuntansi positif dapat dijadikan acuan sebagai dasar untuk meneliti hubungan antara informasi akuntansi dengan perkembangan harga/volume perdagangan saham di pasar modal. Perkembangan teori akuntansi positif lebih banyak ditujukan untuk kepentingan pembuatan informasi akuntansi bagi investor di pasar modal yang sangat erat dengan penelitian empiris untuk menguji keabsahan teori-teori mengenai pasar modal yang telah ada sebelumnya. Dengan demikian sejak diperkenalkannya konsep hipotesis pasar modal yang efisien *(efficient market hyphotesis)* yang menyatakan bahwa harga saham akan berubah dengan cepat apabila terdapat informasi baru yang langsung dapat diserap oleh pasar membawa dampak yang cukup luas terhadap perkembangan teori akuntansi. Konsep tersebut membawa dampak terjadinya pergeseran dalam penyusunan teori akuntansi (standar akuntansi) dari pendekatan teori normatif ke positif. Hal ini ditunjang oleh beberapa literatur teori akuntansi yang sekarang banyak mengarah ke pengertian teori akuntansi positif (salah satunya adalah buku Positive Accounting Theory, 1986). Dari uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa terdapat tiga alasan mendasar terjadinya pergeseran pendekatan teori normatif ke teori positif yaitu:

1. Ketidakmampuan pendekatan normatif dalam menguji teori secara empiris. Walaupun suatu teori secara logis cukup konsisten, namun mungkin saja tidak sesuai dengan pangamatan dalam dunia nyata *(real world phenomenon)* karena premis atau asumsi yang mendasarinya salah, atau pengamatan yang tidak memadai (cukup), atau tujuannya salah. Sehingga asumsi tersebut tidak dapat diuji keabsahannya secara empiris.

2. Pendekatan normatif lebih banyak berfokus pada kemakmuran investor secara individual daripada kemakmuran masyarakat luas. Dalam teori nilai intrinsik-normatif, diasumsikan bahwa tujuan akuntansi adalah menyajikan informasi untuk membantu investor dalam memperoleh surat berharga yang harga pasarnya dinilai terlalu rendah *(under valued)*, yaitu yang nilai intrinsiknya lebih besar dari harga pasar yang berlaku. Jika hal ini terjadi, maka hasil transaksi surat berharga akan merupakan pengalihan kekayaan dari seseorang ke orang lain. Artinya investor akan membeli surat berharga yang dinilai terlalu rendah akan mendapatkan keuntungan, dan investor yang menjual akan mendapat kerugian. Dalam hal ini, tidak terdapat pertambahan kekayaan masyarakat dari transaksi tersebut.
3. Pendekatan normatif tidak mendorong atau memungkinkan terjadinya alokasi sumber daya ekonomis secara optimal di pasar modal. Dalam sistem perekonomian yang mendasarkan pada mekanisme pasar, informasi akuntansi dapat menjadi alat pengendali bagi masyarakat dalam mengalokasi sumber daya ekonomi secara efisien. Perusahaan cenderung akan berusaha untuk memperoleh laba yang tinggi untuk meyakinkan bahwa investor atau penanam modal telah mengambil keputusan yang tepat dan tidak melepaskan investasinya. Laba yang tinggi mendorong perusahaan untuk beroperasi secara efisien dalam kondisi pasar yang sangat kompetitif. Dengan mekanisme pasar modal, sumber dana dan sumber ekonomis cenderung akan teralokasi secara efisien. Dalam hubungannya dengan sistem bonus, Watt dan Zimmerman (1986) menyatakan bahwa terdapat kecenderungan dari pihak manajemen untuk tidak mengubah konsep atau teknik akuntansi tertentu yang dapat membawa pengaruh terhadap penurunan laba perusahaan, sehingga manajemen cenderung mempertahankan metode atau teknik akuntansi tertentu untuk tujuan tersebut. Penalaran seperti ini adalah yang digunakan dalam pengembangan struktur akuntansi di Amerika dengan investor sebagai pihak yang dianggap dominan dalam memerlukan informasi akuntansi. Di samping itu adanya pergeseran tujuan laporan keuangan dari *stewardship* (pihak manajemen) menuju kepada *predictive information* untuk menjelaskan fenomena bisnis merupakan salah satu yang memicu terjadinya pergeseran tersebut.

Adanya pergeseran pendekatan tersebut, memicu munculnya persoalan yang berhubungan dengan masalah positif-normatif dalam penyusunan berbagai teori, standar, prinsip dan metode akuntansi.

PERSOALAN NORMATIF-POSITIF

Para ahli teori sangat berhati-hati dalam membedakan antara pengertian positif dan normatif. Persoalan positif dikhawatirkan berpengaruh sangat luas dan dapat menimbulkan misinterpretasi dalam praktik yang sesungguhnya. Misalkan mereka membuat analogi bahwa "Jika A kemudian B dibuktikan tidak benar" dan diformulasikan dalam persoalan positif menjadi " Jika perusahaan mengganti metode penilaian persediaanya dari FIFO menjadi LIFO dan pasar modal tidak mengantisipasi atau bereaksi terhadap perubahan tersebut, dalam arti pasar modal tidak secara langsung menyerap informasi perubahan tersebut, maka harga saham akan "naik". Pernyataan tersebut mengindikasikan bahwa perubahan metode dari FIFO menjadi LIFO tidak dapat dibuktikan secara empiris dengan data yang ada atau tersedia. Pertanyaan yang muncul adalah apakah perubahan metode akuntansi akan menyebabkan terjadinya perubahan harga saham? Dan apakah informasi perubahan tersebut langsung dapat diserap oleh pasar? Atau apakah terdapat hubungan positip (korelasi positif) antara perubahan metode akuntansi dengan perubahan harga saham? Pertanyaan-pertanyaan di atas merupakan dasar untuk dilakukannya penelitian secara empiris untuk menjustifikasi pernyataan di atas. Hal ini merupakan esensi dari pendekatan positif. Dalam pendekatan normatif, adanya kecenderungan untuk menafsirkan peryataan di atas dengan dasar yang lebih bersifat perskriptif dibanding deskriptif. Misalnya mereka membuat pernyataan "Adanya kecenderungan perusahaan atau kelompok perusahaan dalam kondisi C, maka alternatif D yang akan dipilih." Lalu dibuat formulasi normatif sebagai berikut: "Pada saat harga saham naik, metode LIFO cenderung akan digunakan." Persoalan yang muncul adalah bahwa pernyataan tersebut tidak dapat dibuktikan bahwa itu salah. Di samping itu adanya kecenderungan bahwa terdapatnya tujuan tertentu yang dapat membuktikan bahwa sesuatu tersebut tidak benar atau penyataan tersebut tidak benar.

Jadi adanya kecenderungan terhadap tujuan tertentu yang ingin dicapai dari suatu pernyataan dapat memberi petunjuk kepada para peneliti dalam meramalkan suatu kondisi tertentu dan sebagai dasar untuk menilai validitas empirik, atau dengan kata lain suatu pernyataan tidak harus dapat dibuktikan secara empiris dan diuji keabsahannya semata, tetapi juga melihat tujuan yang ingin dicapai dari pernyataan tersebut dan hal ini merupakan *social choice* yang memiliki *economic consequences* yang dapat berubah setiap saat jika lingkungan berubah.

ARAH PENGEMBANGAN PENELITIAN POSITIF DI MASA DEPAN

Watt dan Zimmerman dalam makalahnya yang berjudul "*Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*" (1990) optimis bahwa

perkembangan penelitian akuntansi positif di masa datang sangat prospektif. Walaupun pendekatan positif dipandang lebih baik dibanding dengan pendekatan normatif, kita tidak dapat menemukan suatu pendekatan atau teori yang dapat menjelaskan dan meramalkan seluruh fenomena akuntansi. Secara rasional, teori adalah penyederhanaan realitas dan lingkungan praktik adalah sesuatu yang lebih kompleks dan terus berubah dengan tingkat perubahan yang konstan. Oleh karena itu suatu teori tidak dapat menjelaskan dan memprediksi secara sempurna terhadap fakta atau kejadian dan tidak berarti para ahli teori atau peneliti membatalkan teori tersebut. Dalam kenyataannya, adanya kesalahan dalam membuat prediksi dapat menuntun para peneliti untuk mengembangkan sebuah teori baru yang lengkap di masa yang akan datang. Untuk itu Watt dan Zimmerman membuat kriteria untuk suatu teori yang sukses di masa depan. Suatu teori yang sukses di masa depan adalah teori yang memiliki nilai *(value)* bagi pemakai. Jadi teori dibuat tetapi tidak mempunyai *"value"* bagi pemakai, maka teori tersebut tidak ada gunanya. Alasan utama mengapa sebuah teori harus mempunyai *value* bagi pemakai adalah adanya kebutuhan untuk membuat prediksi dari informasi yang disajikan. Nilai dari teori ini tergantung pada biaya dari kesalahan prediksi bagi pemakai dan biaya pembuatan model bagi manajer, sehingga yang terjadi adalah mungkin ada teori yang mempunyai kasalahan prediksi sedikit dan teori yang mempunyai kesalahan prediksi yang cukup banyak atau signifikan. Selanjutnya yang terjadi adalah adanya atau munculnya kompetisi antar teori dimana masing-masing teori berusaha untuk mempertahankan argumentasinya bahwa teori tertentu lebih baik dari teori yang lain. Kompetisi antar teori diperlukan karena dapat digunakan untuk memprediksi dan menguji masing-masing teori.

IMPLIKASI TERHADAP PENDIDIKAN AKUNTANSI

Sekarang ini masih banyak kita jumpai, bahwa proses belajar mengajar akuntansi, terutama akuntansi keuangan masih cenderung terfokus pada bagaimana memahami kandungan isi dari standar dan konsep tersebut, sehingga terbentuk pola pengajaran yang bersifat *"learning the rules"* daripada *"learning critically analyzing the rules"* atau mencari cara baru untuk memecahkan masalah perlakuan akuntansi tertentu yang belum ada standar akuntansi yang mengaturnya.

Pergeseran pola pengajaran yang mengarah kepada penalaran logis yang didukung oleh bukti-bukti empiris, masih belum merupakan basis pengajaran. Hal ini berakibat kelas akan diisi dengan materi dan pemahaman yang sebenarnya mahasiswa mampu mengerjakan sendiri dengan petunjuk seperlunya. Mengubah sikap diri memang tidak mudah. Secara alamiah menusia mempunyai kecenderungan untuk *resistance to change* dalam menghadapi sesuatu yang baru, apalagi jika

perubahan tersebut akan mempengaruhi kedudukan, wibawa ataupun *status quo* yang menurut persepsinya perlu untuk dipertahankan. Resistensi juga dapat terjadi karena ketidakpastian akan hasil atau manfaat sesuatu (metode atau pendekatan) yang baru yang secara empiris belum terbukti kebenarannya.

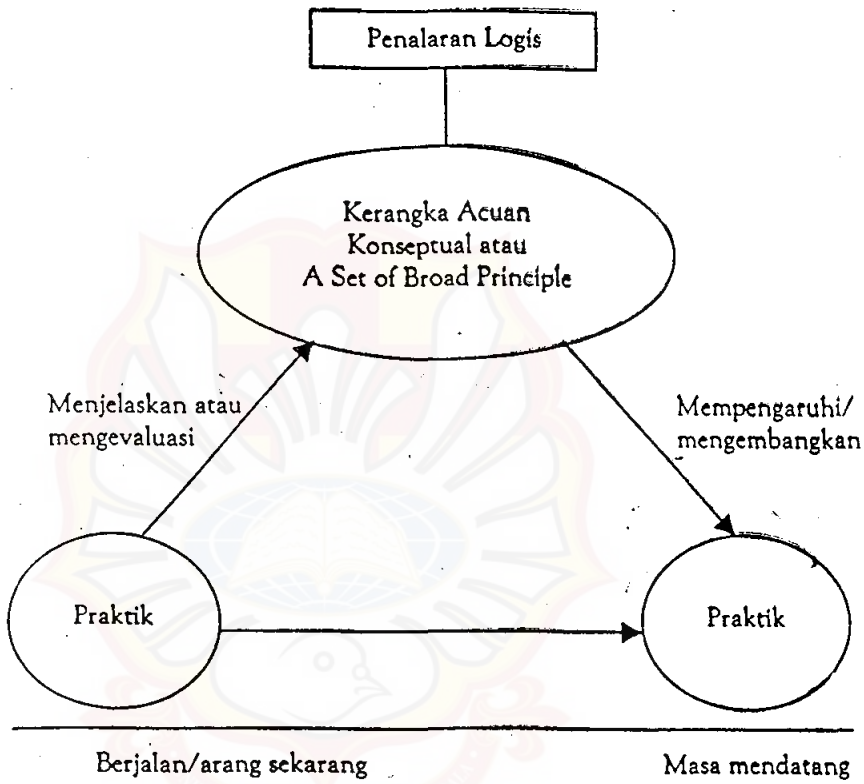
Perkembangan pesat ilmu pengetahuan dan teknologi yang terus berubah dengan tingkat perubahan yang cepat, menuntut mahasiswa akuntansi untuk menjadi *life-long learning*. Konsep *"learning"* menurut Peter Drucker (1994) harus diikuti oleh munculnya *"habit"* untuk selalu *learning to learn*. Lebih jauh, Peter Drucker menyatakan bahwa dalam *learning to learn*, mahasiswa berangkat belajar dengan anggapan bahwa pengetahuan yang mereka pelajari hanya akan berlaku untuk beberapa saat, karena dengan perubahan paradigma yang mendasari penyusunan pengetahuan tersebut, pengetahuan yang mereka pelajari akan berubah secara mendasar. Dengan demikian, *learning to learn* menjadikan mahasiswa belajar memahami paradigma yang melandasi penyusunan pengetahuan yang mereka pelajari dan bagaimana pengetahuan yang mereka tersebut dibangun dan dikembangkan.

Tujuan dari konsep tersebut adalah untuk membekali mahasiswa untuk mempelajari rerangka konseptual yang dipakai dalam penyusunan dan pengembangan berbagai pengetahuan yang mereka pelajari, termasuk dalam pengajaran akuntansi keuangan dan teori akuntansi, sehingga kelak kemudian hari, jika lingkungan yang mereka hadapi berubah, maka mereka memiliki kemampuan untuk memahami pengembangan dan pembangunan pengetahuan baru berdasarkan rerangka yang telah dirumuskan sebelumnya. Hal ini berangkat dari adanya pernyataan bahwa profesi akuntan merupakan suatu profesi yang sedang tumbuh dalam suatu lingkungan yang terus berubah. Oleh karena itu sebagai *"knowledge worker"*, profesi dituntut untuk selalu meng-*up date* pengetahuan yang mereka peroleh agar tetap mampu menjadi penyedia informasi yang andal bagi para pemakai jasa akuntansi.

Mestinya pola pengajaran akuntansi keuangan di samping mengajarkan aspek teknis akuntansi, juga memasukkan unsur penalaran logis yang sekaligus memberi rerangka konseptual yang terpadu yang akan mendasari praktik akuntansi. Rerangka konseptual dapat berperan sebagai *"blueprint" atau "masterplan"* agar praktik di kemudian hari konsisten dengan tujuannya. Pengajaran akuntansi keuangan harus memberikan wawasan seperti ini agar mahasiswa mampu untuk mengembangkan struktur akuntansi yang sebaiknya berlaku dalam praktik nyata. Dengan bekal tersebut, mahasiswa akan mempunyai pengetahuan konseptual yang cukup, sehingga pada saatnya nanti akan mampu memecahkan masalah-masalah akuntansi secara rasional. Di samping itu model pengajaran akuntansi keuangan yang menggunakan pendekatan rerangka konseptual akan membentuk sikap proaktif dalam mengantisipasi perubahan dan gagasan baru dan bukan sikap reaktif dan

defensif terhadap perubahan dan gagasan baru. Sikap ini sangat diperlukan dalam pengembangan akuntansi di masa mendatang. Hubungan antara penalaran logis, rerangka konseptual dan praktik akuntansi dapat digambarkan oleh Suwardjono (1990) di bawah ini.

Gambar 2
Hubungan Penalaran Logis, Rerangka Konseptual
dan Praktik Akuntansi



Sumber: Suwardjono, 1990, hal.12.

Dari gambar itu, dapat disimpulkan bahwa penalaran logis dapat digunakan untuk memberikan jawaban mengapa praktik yang terjadi seperti yang sekarang berjalan dan mengapa bukan yang lain. Mengevaluasi berarti membandingkan apakah praktik yang sedang berjalan sudah selayaknya digunakan jika ditinjau dari tujuan pelaporan keuangan dan menentukan apakah terdapat alternatif yang lebih baik. Hal ini hanya dapat dibuktikan dengan melakukan penelitian untuk melihat dampak berbagai prosedur, teknik, dan metode akuntansi tertentu terhadap perilaku para pengambil keputusan. Dalam praktiknya,

pola pengajaran akuntansi keuangan yang memberikan bobot kepada penguasaan rerangka konseptual menjadi sesuatu yang sulit diterapkan. Hal ini dapat disebabkan oleh salah satu dari hal-hal berikut ini: (Beresford dan Johnson, 1995)

a. Tidak adanya komunikasi secara efektif antara badan penyusun standar dengan dunia akademik tentang pentingnya rerangka konseptual dalam pembuatan berbagai standar, metode dan teknik akuntansi.
b. Pengarang buku teks akuntansi keuangan dan teori akuntansi tidak melakukan internalisasi rerangka konseptual secara integratif terhadap materi buku ajar secara menyeluruh.
c. Dosen seringkali tidak intensif dalam menggunakan buku ajar tertentu sebagai acuan pengajaran, sehingga materi tambahan *(appendix)* yang terdapat dalam buku teks seringkali dilewati atau sengaja tidak diajarkan, dengan alasan keterbatasan waktu.
d. Kurikulum pendidikan akuntansi lebih difokuskan kepada penyiapan mahasiswa untuk persiapan ujian CPA dan untuk tujuan bekerja di kantor akuntan publik (tekanan kepada praktik daripada konseptual).
e. Budaya penelitian belum terinternalisasi dalam proses pengajaran akuntansi secara keseluruhan.

Kita sadari bahwa sebenarnya akuntansi keuangan dapat dibagi menjadi dua bidang pengajaran yaitu bidang penalaran logis (rerangka konseptual) dan bidang teknis yang membahas bagaimana melaksanakan produk dari penalaran logis tersebut. Mestinya pengajaran akuntansi keuangan yang bersifat teknis (akuntansi pengantar sampai lanjutan) harus sudah memasukkan unsur penalaran logis dan rerangka konseptual dan tidak hanya semata-mata mengajarkan aspek teknis semata. Dengan demikian proses pengajaran akuntansi keuangan akan merupakan pengintegrasian dan pemerkuat aspek penalaran logis yang melekat pada berbagai mata kuliah akuntansi keuangan lain serta sekaligus memberi rerangka konseptual yang terpadu yang mendasari praktik akuntansi.

Di samping itu, Suwardjono (1990) mengidentifikasi empat hal dalam proses pengajaran yang seringkali menghambat pemahaman mahasiswa tentang akuntansi, diantaranya adalah:

1. Ketidakmampuan mahasiswa dalam mengungkapkan gagasan sederhana atau konsep yang melandasi akuntansi. Mahasiswa hanya mengusai pengetahuan teknis dan kurang dalam pengetahuan konseptual bahkan bukti empiris yang mendukung konsep atau teori dalam akuntansi.
2. Mahasiswa mengartikan akuntansi dalam konteks yang sangat sempit (aspek teknis dan prosedural) dan melupakan aspek yang konseptual.
3. Proses belajar-mengajar akuntansi keuangan dan teori akuntansi

sekarang ini lebih banyak membahas masalah atau topik yang berkaitan dengan pertanyaan "bagaimana", tetapi kurang menekankan pada aspek pertanyaan "mengapa", khususnya untuk jejang pendidikan S1.

4. Pendekatan belajar akuntansi yang efektif adalah *learning by doing and thinking.* Dalam pendekatan pada umumnya, mahasiswa terlalu banyak mengerjakan aspek *doing* tetapi kurang ditantang untuk meresapi *why they are doing so.* Dengan kata lain, penalaran logis belum menjadi basis pemahaman.

Dari keempat aspek tersebut, maka semestinya para akademisi pendidikan tinggi akuntansi perlu mengembangkan penelitian untuk melakukan investigasi terhadap berbagai masalah di atas, baik yang bersifat teoritikal maupun konseptual (pragmatis). Penelitian seperti ini akan dapat meningkatkan pemahaman terhadap pengetahuan dan perkembangan ilmu akuntansi serta untuk menjustifikasi praktik akuntansi yang ada. Pemahaman terhadap hasil-hasil penelitian akuntansi ini akan berguna bagi peningkatan materi ajar serta kualitas pengajaran, sehingga lulusan yang dihasilkan akan lebih siap dalam menghadapi keadaan baru yang timbul karena adanya perubahan tuntutan lingkungan. Oleh karena itu pendidikan akuntansi di perguruan tinggi harus melakukan pergeseran paradigma menuju cara-cara baru yang lebih baik dengan menekankan pada pola pengajaran akuntansi berdasarkan pada pendekatan teori positif atau deskriptif, artinya pola pengajaran akuntansi yang selalu mendasarkan pada aspek atau kajian empiris yang mendasari pengembangan suatu teori atau konsep yang dipelajari, serta berusaha mengurangi pola yang cenderung normatif atau perskriptif. Pergeseran paradigma tersebut membawa konsekuensi yaitu apa yang selama ini berlaku dalam proses pengajaran akuntansi harus dikoreksi secara total, atau kalau perlu terhadap permasalahan yang selama ini telah berlaku dan dianggap baku *(status quo).* Kebijaksanaan yang selama ini telah berlaku dan dianggap tidak lagi sesuai untuk diterapkan harus dikoreksi secara total. Peraturan atau cara-cara konvensional yang justru menjadi kendala bagi pengembangan pendidikan akuntansi harus berani untuk ditinjau ulang dan jika perlu diganti dengan aturan dan cara baru yang lebih efektif, atau dengan kata lain perguruan tinggi harus berani melakukan pembaharuan total *(reengineering).* Pembaharuan bukan berarti menghancurkan yang telah ada dan mengganti yang baru. Sebab pembaharuan juga dapat berarti memberi makna baru terhadap peraturan yang sudah ada. Keberanian mengadakan pembaharuan inilah yang memungkinkan pendidikan akuntansi akan senantiasa mampu menyesuaikan diri dengan perubahan situasi dan kondisi masyarakat bisnis yang berubah dengan cepat. Ada satu anjuran yang menarik dalam artikel yang ditulis Beresford dan Johnson (1995), yaitu agar mahasiswa akuntansi dapat berpikir kritis dalam menghadap

EXCLUSIVE LIBRAR
YULIANTY KAT

berbagai *issue-issue* baru yang muncul, maka sebaiknya di awal semester mahasiswa diberikan pengetahuan tentang metodologi penelitian *(research methodology)* dalam bidang akuntansi keuangan, akuntansi manajemen dan teori akuntansi seperti yang sudah dilakukan oleh mahasiswa fakultas hukum di Amerika Serikat. Hal ini bermanfaat agar mahasiswa sejak dini sudah diperkenalkan dengan metodologi riset serta bagaimana menggunakan metodologi tersebut untuk menanggapi berbagai *issue* baru yang muncul, sehingga mereka lebih *aware* terhadap berbagai perubahan yang terjadi.

PENUTUP

Untuk menutup tulisan ini, penulis mengajukan empat opini dalam melihat hubungan kausal antara penelitian akuntansi dengan pengajaran dan praktik sebagai berikut:

1. Penelitian yang telah dilakukan oleh para pakar akuntansi, terutama penelitian yang berhubungan dengan pasar modal telah memberikan kontribusi berharga dalam pengembangan akuntansi, dan hal ini akan terus berlanjut dalam memberikan kontribusi terhadap praktik akuntansi dan sebaliknya. Tetapi interaksi langsung antara penelitian dengan praktik menjadi sangat substansial pada kondisi perubahan lingkungan yang cepat sekarang ini, khususnya tentang praktik-praktik akuntansi baru yang muncul dan belum ada standar atau prosedur baku yang mengaturnya.
2. Masih banyak ketidakpuasan yang muncul dari hasil interaksi tersebut. Hal ini tercermin pada topik penelitian yang akan diungkap, kecepatan dalam merespon isu baru yang perlu diteliti atau menimbulkan kontroversi dalam penerapannya, kesulitan melakukan penelitian yang sangat definitif atau sangat khusus tanpa melihat pengaruhnya terhadap aspek lain, kesulitan dalam mengkomunikasikan hasil penelitian kepada masyarakat bisnis, struktur *reward* dalam melakukan penelitian, terutama untuk akademisi, keterbatasan dana penelitian serta masih langkanya sumber daya manusia yang ahli dalam bidang riset akuntansi.
3. Sampai saat ini, penelitian akuntansi belum dianggap sebagai alat yang berguna bagi pengembangan profesi akuntansi maupun bagi pengembangan dunia pendidikan. Hal ini dapat dilihat dari masih minimnya hasil penelitian yang dipublikasikan, sehingga tidak banyak pihak yang mengetahui atau memperoleh manfaat dari hasil penelitian tersebut. Untuk mengatasi kendala tersebut, diperlukan usaha untuk meningkatkan minat melakukan penelitian baik bagi para anggota profesi maupun kalangan akademisi dengan cara menyediakan dana penelitian yang cukup dan menerbitkan jurnal untuk mempublikasikan hasil-hasil penelitian. Diharapkan dengan cara-cara tersebut, sosialisasi hasil-hasil penelitian dapat lebih

tersebar, sehingga dapat memberikan manfaat bagi masyarakat luas. Program pendidikan akuntansi perlu dirancang untuk mengantisipasi berbagai perubahan yang terjadi, baik dalam bidang akuntansi keuangan, auditing dan sistem informasi. Oleh karena itu perlu dipikirkan penyusunan kurikulum dan silabus yang dapat mengakomodasi berbagai perubahan yang terjadi agar program pendidikan akuntansi dapat menghasilkan lulusan yang memahami situasi yang mereka hadapi dalam praktik.

4. Bentuk penelitian empiris dengan menggunakan pendekatan deskriptif atau positif serta penelitian yang bersifat analitis mempunyai pengaruh langsung yang signifikan terhadap praktik. Bentuk penelitian tersebut dapat membantu badan penyusun standar (FASB atau IAI) dalam merumuskan agenda terhadap masalah-masalah yang memerlukan penelitian akibat dari standar yang akan dan telah dikeluarkan untuk mempengaruhi praktik, walaupun sampai sekarang isu tersebut masih menjadi bahan perdebatan (misalnya standar tentang selisih kurs akibat adanya *contigency loss*). Secara tidak langsung, mahasiswa akan belajar dengan lebih baik sebagai persiapan dalam memahami berbagai masalah yang akan muncul dalam praktik, dengan selalu berpedoman dari data dan informasi yang ada untuk mengurangi adanya ketidakpastian dalam pembuatan keputusan. Di samping itu juga dapat mengurangi kesenjangan antara konsep budaya mahasiswa yang mempunyai idealisme yang tinggi ke arah mahasiswa yang berpikir pada dunia praktik yang sesungguhnya. Oleh karena itu menjadi tantangan bagi dunia pendidikan akuntansi, bagaimana mengajarkan metodologi penelitian yang benar kepada mahasiswa, dan apakah hal tersebut menjadi sesuatu yang inovatif dalam praktik, yang tidak sesederhana seperti yang sekarang dilakukan dan dipahami sebagai sesuatu yang dianggap "benar" tanpa didukung oleh bukti-bukti secara empiris.

DAFTAR PUSTAKA

Ball, R. And Brown P. (1968), "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers", *Journal of Accounting Research*, pp.159-177.

Beaver, William H. et.all., (1980), "The Information Content Of SEC Accounting Series Release No.190", *Journal of Accounting And Economics*, (June), pp.127-157.

Beaver, William H., (1968), "The Information Content of Annual Earnings Announcements: Empirical Research In Accounting", *Journal of Accounting Research*, (Supplement), pp.67-92.

Beresford, Dennis and Johnson, Todd, L. (1995), "Interactions Between The FASB and Academic Community", *Accounting Horizons*, (December), pp. 108-116.

Boland, Lawrence A. and Gordon, Irene M. (1992), "Education: Practice in a Positive Light", *CA Magazine*, (July), pp.37-41.

Chamber, R.J. (1993), "Positive Accounting Theory and the PA Cult", *Abacus*, (March), pp.1-26.

Dyckman, Thomas R. (1989), "Practice to Research - What Have You Done for Me Lately?", *Accounting Horizons*, (March), pp.111-118.

Drucker, Peter F., (1994), "The Age of Social Transformation", *The Atlantic Monthly*, (November), pp.53-80.

Kinney, William R. (1989), "The Relation of Accounting Research to Teaching and Practice: A Positive View", *Accounting Horizons*, (March), pp.119-124.

Mattessich, Richard.(1995), "Conditional-Normative Accounting Methodology : Incorporating Value Judgment And Means-End Relations of An Applied Science", *Accounting, Organization & Society*, (May), pp.259-284.

Mouck, Tom.(1990), "Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme" *Accounting and Business Research*, Summer, pp.231-239.

Scott, William R., (1997), *Financial Accounting Theory*, Prentice-Hall International, Inc.

Sprouse, Robert, T.(1989), "The Synergism Accountancy and Accounting Education", *Accounting Horizons*, (March), pp. 102-110.

Suwardjono.(1990), "Perekayasaan Informasi Akuntansi Untuk Alokasi Sumber Daya Ekonomik Secara Efisien Melalui Pasar Modal", *Artikel 1: Kumpulan Artikel: gagasan Pengembangan Pendidikan dan profesi Akuntansi di Indonesia*, hal.1-21.

----------. (1990), "Model dan Rerangka Pengajaran Teori Akuntansi", Artikel 4: *Kumpulan Artikel: gagasan Pengembangan Pendidikan dan profesi Akuntansi di Indonesia*, hal.1-27.

Sterling, R.R., (1973),"Accounting Research, Education and Practice", Journal of Accountancy, (September), pp.44-52.

Watts, Ross L and Zimmerman, Jerold L.(1990), "Positive Accounting Theory : A Ten Year Perspective "*Accounting Review*, (January), pp.131-156.

Watts, Ross L: Zimmerman, Jerold L.(1986), Prentice Hall International, Inc.

Watts, Ross L: Zimmerman, Jerold L.(1986), "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", *The Accounting Review*, (April), pp.273-305.

JURNAL BISNIS DAN AKUNTANSI
Vol. 1, No. 3, Desember 1999, 163-182

TEORI AKUNTANSI: DARI PENDEKATAN NORMATIF KE POSITIF

ARIF BUDIARTO, SE., M.Si.
STIE YKPN Yogyakarta

MURTANTO, SE., M.Si.
Universitas Trisakti Jakarta

Recent attention in accounting has focused on developing a positive theory which a major force in academic accounting research for almost two decades. The philosophical objective of positive accounting theory is to explain and predict current accounting practice. Positive theory, seeks to understand why accounting practices are employed by accountants in different circumtances and by different firms. In contrast, normative theory have often argued for a change in accounting method without putting forward any supporting empirical evidence and without trying to understand the rationale for the status quo. One criticism of normative accounting theory is that it makes certain prescriptions for accounting and auditing practice which are not based on identified and empirical observations.

An appreciation of difference between positive and normative accounting theories is necessary for any understanding of accounting theory. This is especially so because positive accounting theory has been a strongly supported paradigm in accounting research during the past decade, but the relative importance of positivism and normativism in accounting has been keenly debated for at least 25 years.

PENDAHULUAN

Teori akuntansi kadang-kadang dibingungkan dengan pengertian normatif dan positip. Watts dan Zimmerman (1986, hal.4) menjelaskan pengertian teori normatif sebagai berikut:

> *..... accounting theorists became much more concerned with prescribing how firm should report....; the became more normative—concerned with what should be done. Very little concern was exhibited for the empirical validity of the hypotheses on which the normative prescriptions rested.*

Dari pengertian di atas, teori normatif berusaha menjelaskan informasi apa yang seharusnya dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi, dan bagaimana informasi tersebut akan disajikan. Jadi teori normatif berusaha menjelaskan apa yang seharusnya di lakukan oleh akuntan *(what ough to be)* dalam proses penyajian informasi keuangan kepada para pamakai dan bukan menjelaskan tentang apakah informasi keuangan itu *(what is)* atau mengapa hal tersebut terjadi. Sebaliknya tujuan pendekatan teori positif berusaha menguraikan dan menjelaskan apa dan bagaimana informasi keuangan disajikan serta dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi atau dengan kata lain pendekatan teori positif bukanlah untuk memberikan anjuran mengenai bagaimana praktik akuntansi seharusnya, tetapi untuk menjelaskan mengapa praktik akuntansi mencapai bentuk seperti keadaannya sekarang. Selain itu pendekatan teori positif sangat menekankan pentingnya penelitian empiris untuk menguji apakah teori akuntansi yang telah dikemukakan dalam banyak literatur teori akuntansi dapat menjelaskan praktik akuntansi yang berlaku.

Jika dihubungkan dengan pendekatan deduktif-induktif dalam penyusunan teori akuntansi, maka baik pendekatan deduktif maupun induktif dapat bersifat deskriptif (positif) atau normatif. Umumnya menurut sifatnya, pendekatan induktif bersifat deskriptif. Tetapi hal ini bukan berarti bahwa pendekatan deduktif harus bersifat normatif. Dalam membuat generalisasi dari beberapa pengamatan tertentu dengan proses induktif, kesimpulan yang deskriptif tidak boleh dicampuradukkan dengan standar normatif. Artinya, apa yang terjadi (dan dibuktikan secara empiris) tidak selalu identik dengan apa yang seharusnya terjadi. Jadi jika struktur teori mengandung pernyataan yang bersifat normatif, maka dasar untuk dapat menerima pernyataan tersebut harus dinyatakan dengan jelas (harus ditentukan tujuan yang jelas) dan para ahli teori lain dapat menolak kesimpulan normatif ini dengan membantah pernyataan normatifnya.

Teori normatif mulai dipertanyakan kembali relevansinya terutama pada pertengahan tahun 1960-an, dengan munculnya hipotesis pasar modal yang efisien *(efficient market hypothesis)* yang berpengaruh besar pada berbagai penelitian akuntansi, mulai muncul gagasan yang berlawanan dengan konsep teori normatif yang menyatakan bahwa pasar modal tidak menyesatkan secara sistematis oleh metode atau teknik akuntansi tertentu. Menyadari adanya kesenjangan teoritis dalam bidang ini, maka Watts dan Zimmerman (1986, hal 20) dan Watts (1995, hal 31) mengembangkan pendekatan yang berakar pada *positivism*. Pendekatan yang dikemukakan oleh Watts dan Zimmerman bertujuan untuk menjelaskan mengenai pentingnya penelitian empiris untuk

menjustifikasi berbagai metode atau praktik akuntansi yang sekarang berlaku dengan pendekatan deskriptif. Pendekatan positif ini juga diharapkan dapat memberi dasar untuk penelitian empiris yang mendalam dalam bidang teori akuntansi.

Dalam perkembangannya, penelitian akuntansi di pasar modal sangat mengikuti pendangan dari pendekatan teori positif. Penelitian empiris yang menguji kebenaran suatu teori sangat ditekankan. Menurut pandangan teori positif, teori yang akan bertahan adalah teori yang telah diuji secara empiris dan yang dapat menjelaskan kenyataan yang ada di pasar modal.

Secara umum, artikel ini akan membahas bagaimana pergeseran penyusunan teori akuntansi dari pendekatan normatif ke pendekatan positif serta bagaimana pendekatan positif menjanjikan alternatif yang lebih baik dalam konteks pasar modal dibanding dengan pendekatan normatif. Tetapi terlebih dahulu akan dibahas metodologi perkembangan penyusunan teori akuntansi, dan pendekatan normatif yang mendasari pemikiran munculnya pendekatan positif dalam teori akuntansi.

METODOLOGI TEORI AKUNTANSI

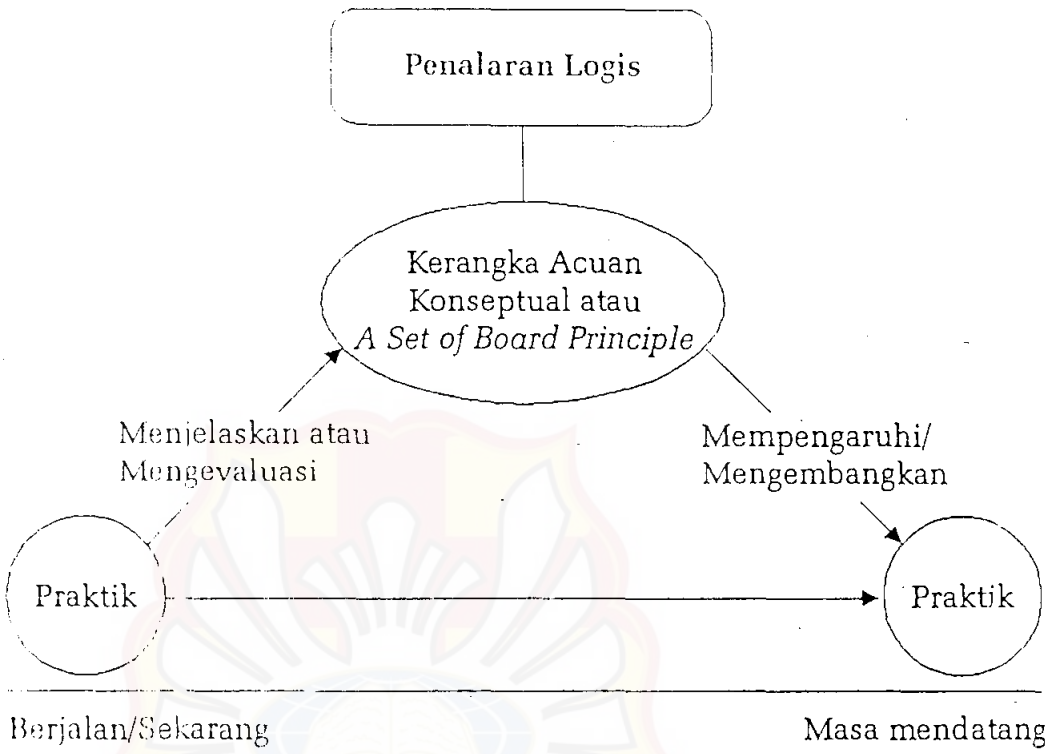
Dalam literatur akuntansi, bidang akuntansi yang membahas proses pemikiran atau penalaran yang berfungsi untuk menjelaskan praktik atau memberi justifikasi terhadap praktik dikenal dengan sebutan teori akuntansi. Nampaknya teori akuntansi ini berkembang karena adanya keyakinan bahwa praktik yang baik atau sehat tentunya dilandasi oleh teori yang baik atau sehat pula dan bahwa praktik yang sedang berjalan tidak dengan sendirinya merefleksikan suatu praktik yang baik atau sehat. Oleh karena itu muncul gagasan bahwa praktik akuntansi dapat diarahkan menuju ke praktik yang baik dan sehat kalau terdapat suatu teori akuntansi yang baik dan mantap. Hendriksen (1982, hal. 57) mendefinisi teori akuntansi sebagai penalaran logis sebagai berikut:

> ....teori akuntansi mungkin dapat didefinisikan sebagai penalaran logis dalam bentuk seperangkat prinsip yang luas yang (1) memberikan rerangka acuan umum yang dapat digunakan untuk menilai praktik akuntansi dan (2) memberi arah pengembangan prosedur dan praktik yang baru.

Selanjutnya Hendriksen mengemukakan bahwa teori akuntansi dapat digunakan untuk menjelaskan praktik yang sedang berjalan untuk mendapatkan pemahaman dan makna praktik tersebut. Dari definisi teori akuntansi yang dikemukakan oleh Hendriksen di atas, kemudian Suwardjono (1989, hal. 12) menambah pemahaman lewat sebuah gambar yang menunjukkan hubungan penalaran logis, kerangka acuan dan praktik akuntansi sebagai berikut:

GAMBAR 1

Hubungan Penalaran Logis dan Praktik Akuntansi



Sumber: Suwardjono, 1989, hal.12.

Dari gambar di atas, dapat disimpulkan bahwa penalaran logis dapat digunakan untuk memberikan jawaban mengapa praktik yang terjadi seperti yang sekarang berjalan dan mengapa bukan yang lain. Mengevaluasi berarti membandingkan apakah praktik yang sedang berjalan sudah selayaknya di gunakan jika ditinjau dari tujuan pelaporan keuangan dan menentukan apakah terdapat alternatif yang lebih baik. Selanjutnya Hendriksen mengatakan bahwa tujuan yang paling penting dalam teori akuntansi adalah untuk memberikan seperangkat prinsip logis yang saling berkaitan yang membentuk kerangka acuan umum bagi penilaian dan pengembangan praktik akuntansi yang sehat.

Pandangan Hendriksen tentang teori sebagai penjelasan ilmiah yang berisi pernyataan-pernyataan hipotesis yang berdiri sendiri dan menjadi sumber atau induk pengetahuan akuntansi diwujudkan secara pragmatis, dan mungkin dia tahu bahwa apa yang dibahas dalam bukunya tidak mencerminkan pengertian teori sebagai penjelasan ilmiah tersebut, tetapi lebih kepada sesuatu yang bersifat normatif, dan ia optimis bahwa di masa mendatang, semua teori harus

dimodifikasi atau ditinggalkan sama sekali dengan berkembangnya informasi baru atau teori baru baru yang memungkinkan adanya prediksi yang lebih baik. Hal ini diungkapkan dalam bukunya sebagai berikut: (Hendriksen, 1982, hal. 89)

> Teori akuntansi umum yang berdiri sendiri selayaknya dimiliki, tetapi tahap perkembangan akuntansi sebagai ilmu empiris dan logis masih sangat terbelakang. Teori terbaik yang dapat dicapai dalam tahap perkembangan sekarang ini adalah seperangkat teori (model) dan subteori yang mungkin bersifat saling melengkapi atau saling bersaing.

Dari pandangan di atas, dapat disimpulkan bahwa *model* dan *subtheories* yang dimaksud adalah teori dari ilmu pengetahuan yang murni yang sudah mapan seperti teori ekonomi (misalnya tentang penilaian dan pengukuran) dan psikologi (misalnya perilaku terhadap informasi yang disajikan). Sebagai model, teori akuntansi sering diartikan sebagai model penalaran untuk menciptakan suatu praktik akuntansi yang dianggap baik dan sehat serta cocok dengan lingkungan tempat akuntansi akan dipraktekkan, Jadi teori akuntansi sebagai model harus sesuai dengan realitas sehingga tujuan yang ingin dicapai dalam realitas benar-benar dapat dicapai.

PENALARAN DEDUKTIF DAN INDUKTIF

Penalaran deduktif dalam akuntansi dimulai dengan penetapan tujuan. Penetapan tujuan sangat dipengaruhi oleh faktor lingkungan. Dengan mengacu pada gambar di hal.4, proses penalaran deduktif ini dapat dijelaskan sebagai berikut: Praktik yang sedang berjalan belum tentu merupakan pilihan yang terbaik ditinjau dari segi konseptual. Penalaran logis dapat digunakan sebagai dasar dalam mengembangkan praktik yang baru. Praktik yang baru dapat dikembangkan dengan penerbitan standar baru oleh badan yang berwenang. Dengan standar baru tersebut, diharapkan praktik di masa mendatang akan menjadi terarah dan konsisten menuju pencapaian pelaporan keuangan yang diharapkan. Salah satu kelemahan dari teori ini adalah jika setiap postulate dan premis ternyata salah, maka kesimpulannya juga akan salah,sehingga metode ini dianggap sangat menyimpang dari kenyataan untuk dapat menyusun prinsip yang realistis.

Penalaran induktif mencoba menilai apakah praktik yang sekarang berjalan telah mendukung atau menjamin tercapainya tujuan pelaporan yang dicanangkan dalam kerangka acuan. Kalau praktik tertentu ternyata sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai, praktik tersebut dapat dikuatkan menjadi standar oleh badan penyusun standar. Proses dari penalaran induktif ini dimulai dari penarikan kesimpulan yang umum dari pengamatan dan pengukuran yang terinci. Keungulan dalam penalaran ini adalah metode ini tidak dibatasi oleh model atau struktur yang ditetapkan terlebih dahulu. Para peneliti bebas mengadakan pengamatan yang menurut mereka relavan dengan

obyek pembahasan. Sebaliknya kelemahan utama dari metode ini adalah adanya pengaruh di bawah sadar dari para pengamat mengenai hubungan apa yang relevan dan data apa yang harus diamati. Jadi pengamatan tersebut bersifat sangat subyektif, sehingga tidak dapat digeneralisasikan menjadi sebuah teori yang dapat diterima oleh umum dan data yang digunakan adalah data mentah yang sangat bervariasi antara satu perusahaan dengan perusahaan lain. Sementara itu Godfrey, Hodgson dan Holmes (1994, hal 54) menyatakan bahwa tujuan utama teori akuntansi adalah memberikan dasar bagi prediksi dan penjelasan atas perilaku dan peristiwa akuntansi. Mereka percaya bahwa suatu teori akuntansi adalah mungkin (*possible*). Kemudian mereka membuat definisi teori akuntansi sebagai berikut: (Godfrey, dkk, 1997, hal 62)

> Seperangkat gagasan (konsep), definisi, dan usulan yang saling berkaitan yang menyajikan suatu pandangan sistematis atas fenomena dengan merinci hubungan di antara variable-variable dengan tujuan untuk menjelaskan dan meramalkan fenomena tersebut.

Dari definisi di atas, mereka mengakui bahwa tidak ada teori akuntansi yang komprehensif pada waktu sekarang ini, sebaliknya teori-teori yang berlainan telah dan terus akan berkembang seiring dengan perkembangan ekonomi suatu negara. Kebanyakan dari teori ini timbul karena pemakaian pendekatan yang berbeda terhadap penyusunan suatu teori. Tetapi menurut Belkaoui (1995, hal 97), teori akuntansi hanyalah suatu kemungkinan dan itupun bukan didasarkan atas adanya kebutuhan atau penelitian ilmiah akan tetapi atas dasar keyakinan dan perasaan semata-mata. Berkaitan dengan masalah tersebut, Bambang Sudibyo (1993, hal.38) mengemukakan bahwa kalau kita ingin konsekuen maka pengertian teori akuntansi harus mengacu ke pengertian teori yang baku yang disusun berdasarkan metodologi yang baku pula dan bukan pengertian teori yang didefinisi secara khusus atau unik sesuai dengan kondisi lingkungan dan waktu (definisi teori yang dikemukakan oleh Hendriksen dan Godfrey, dkk. merupakan definisi yang bersifat unik dan ditulis dengan nada yang normatif). Selanjutnya Popper (1962), Margeneu (1966) dan Babbie (1983) dalam tulisannya Bambang Sudibyo (1993) mengemukakan bahwa sebuah teori harus memiliki beberapa sifat sebagai berikut : (1)Teori adalah pernyataan hipotesis mengenai perilaku variable-variabel yang diteorikan, (2) Suatu teori tetap statusnya sebagai teori sepanjang penyangkalan-penyangkalan baik logis maupun empiris tidak berhasil membuktikan salah. (3) Teori tidak mungkin dapat dibuktikan kebenarannya, sebaliknya teori memungkinkan untuk dibuktikan salah. (4) Tujuan teori ada dua: 1) untuk menerangkan variabel-variabel yang diteorikan, dan 2) untuk meramalkan variabel-variabel itu di masa yang akan datang, dan (5) Teori bersifat deskriptif dan eksplanatif, tidak normatif. Teori menjawab pertanyaan *what* dan *why*, bukan *what should be dan how to do*. Hampir sebagian besar literatur teori akuntansi tidak mempunyai sifat-sifat tersebut di atas.

Selanjutnya Godfrey, dkk.(1997, hal.219) menyatakan bahwa metodologi

dalam perumusan teori akuntansi dapat dibagi menjadi dua yaitu metodologi deskriptif dan metodologi normatif. Metodologi deskriptif mencoba menjelaskan bahwa akuntansi adalah ilmu yang dapat diformulasikan serta berupaya untuk mempertimbangkan pertanyaan "apakah itu" ke dalam berbagai kodifikasi praktik-praktik akuntansi. Metode ini mendapat kritik yang sangat tajam dari penganut teori normatif. Mereka mengatakan bahwa yang harus dipertimbangkan adalah "apa yang seharusnya" dan bukan pertanyaan "apakah itu". Hal inilah yang menjadi esensi dari para penganut teori normatif. Godfrey, dkk. optimis bahwa teori akuntansi dapat diformulasikan dengan menggabung konsep deskriptif dan normatif. Metodologi deskriptif berupaya membenarkan (menjustifikasi) beberapa praktik akuntansi yang secara nyata dipakai dan berguna dan metodologi normatif berupaya untuk membenarkan beberapa praktik akuntansi yang seharusnya digunakan.Kontroversi dalam pengembangan prinsip dan prosedur akuntansi tidak berhenti pada verifikasi teori akuntansi Berbagai metode atau prinsip akuntansi harus diciptakan untuk memungkinkan hasil dari penelitian tersebut dapat digunakan untuk mempengaruhi praktik yang berlaku di masa mendatang, dan hal ini bukan merupakan tugas yang mudah.

PENDEKATAN NORMATIF DALAM TEORI AKUNTANSI

Pendekatan normatif dalam teori akuntansi mendapat perhatian yang besar pada tahun 1940-an sampai awal tahun 1960-an dengan keluarnya Monograph teori akuntansi no.3 yang ditulis oleh Paton dan Littleton yang diberi judul *"An Introduction to Corporate Accounting Standards"* pada tahun 1940. Tulisan tersebut membawa dampak yang besar dalam sejarah penyusunan teori akuntansi yang pada waktu itu lebih difokuskan untuk penentuan *basic postulate* dan pengembangan rerangka dasar teori akuntansi. Hal ini dapat dijumpai dalam tulisan Maurice Moonitz (1961) dengan ARS No.1 dan Moonitz and Sprouse (1963) dengan ARS no.3, Paul Grady (1965) dengan ARS no.7 tentang GAAP, AICPA (1970) dengan APB Statement no.4 tentang konsep dasar dan penyusunan laporan keuangan untuk perusahaan, dan terakhir oleh FASB (1978) dengan SFAC No.1,2,3,4, dan 6 (rerangka konseptual pelaporan keuangan).

Sebenarnya kebutuhan untuk mengembangkan suatu kerangka teori akuntansi telah lama dirasakan. Minat untuk mengembangkan suatu rerangka teori akuntansi tersebut didorong oleh rekomendasi yang diajukan oleh AICPA *Special Committee on Research Program* yang menyarankan supaya dilakukan penelitian oleh AICPA untuk mengembangkan dan menetapkan postulates dan prinsip akuntansi. Sebagai hasil dari rekomendasi ini. *Accounting Research Study* No.1 disusun oleh Maurice Moonitz (1961), dan *Accounting Research Study* No.3 disusun oleh Robert T. Sprouse dan Maurice Moonitz (1963). Kemudian disempurnakan oleh APB *Statement* No.4 dan terakhir oleh FASB dengan *Conceptual Accounting Framework.*

Jenis rerangka yang digunakan untuk membentuk teori akuntansi dapat bersifat formal, seperti pendekatan aksiomatik terhadap teori, atau dapat juga

menggunakan pendekatan informal atau implisit seperti dalam pendekatan induktif dan etis. Dalam ARS No.1. misalnya Moonitz menyatakan "Hasil proses akuntansi dinyatakan dalam seperangkat laporan keuangan yang saling berkaiatan secara fundamental". Pernyataan tersebut adalah benar, tetapi sangat berbahaya jika dinyatakan pernyataan tersebut sebagai postulate, karena dapat diinterpretasikan sebagai pernyataan normatif, yaitu yang seharusnya benar. Sebagai pernyataan normatif, masih diperlukan penelitian dan perdebatan yang panjang. Akan tetapi hal ini tidak berarti bahwa pernyataan deskriptif tidak boleh dibuat. Sebaliknya setiap pengevaluasian praktik akuntansi yang berlaku harus menyatakan terlebih dahulu postulate-postulate mengenai apa yang dikerjakan oleh akuntan sebagaimana halnya praduga mengenai mangapa hal tersebut dilakukan. Hanya melalui proses seperti itu, maka evaluasi atas praktik yang berlaku dapat dibuat dengan cukup meyakinkan agar diterima secara umum.

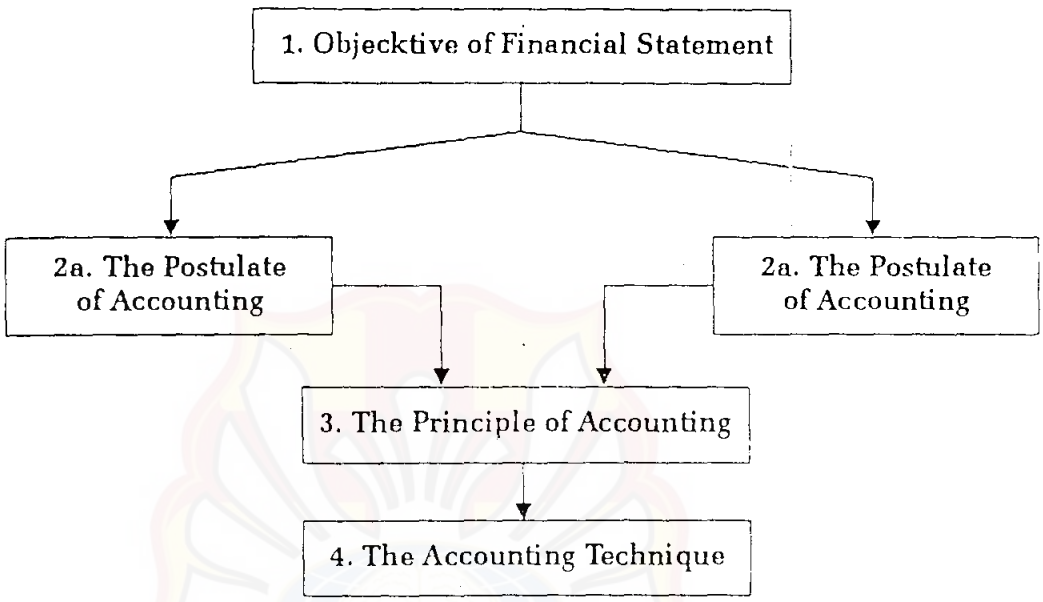
Belkaoui (1995, hal 68) memberikan penegasan bahwa apapun pendekatan dan metodologi yang akan digunakan dalam perumusan teori akuntansi (deduktif, induktif, normatif maupun deskriptif), hasil rerangka acuannya tetap didasarkan pada seperangkat elemen yang saling berhubungan (koheren) yang tujuannya untuk mengatur perkembangan berbagai teknik-teknik akuntansi. Kemudian ia mengusulkan sebuah rerangka struktur teori akuntansi yang terdiri dari empat elemen yaitu (1) pernyataan tentang tujuan laporan keuangan *(financial statement)*, (2) Pernyataan tentang *postulate* dan konsep teorotis akuntansi yang berhubungan dengan asumsi lingkungan (3)Pernyataan tentang *basic accounting principle* yang merupakan implikasi dari postulate dan konsep teoritis akuntansi, dan (4) Bentuk-bentuk *accounting technique* yang merupakan turunan dari *accounting principle*. Keempat elemen tersebut terangkum dalam sebuah diagram pada gambar 2. Belkaoui (1995, hal 89) selanjutnya memberikan definisi definisi sebagai berikut:

1. *Accounting Postulates* adalah pernyataan yang tidak memerlukan pembuktian yang tuntas *(conclusive)*, tetapi dianggap mempunyai relavansi dengan tujuan pelaporan keuangan yang menggambarkan lingkungan politik, sosiologis, hukum dimana akuntansi akan diterapkan. Postulate dalam banyak literatur sering juga disebut sebagai asumsi dasar *(basic assumption)* yang mendasari berbagai prinsip dan teknik akuntansi yang sampai sekarang masih digunakan, walaupun asumsi tersebut belum dapat dibuktikan kebenarannya, tetapi lebih didasarkan atas kesepakatan antara akuntan dengan lingkungannya
2. *Theoritical concepts* adalah pernyataan yang tidak memerlukan pembuktian yang tuntas serta menggambarkan sifat dari kesatuan akuntansi yang bercirikan adanya pemilikan pribadi.
3. *Accounting principles* adalah prinsip-prinsip yang berhubungan dengan proses pengambilan keputusan yang bersifat umum yang merupakan turunan dari tujuan pelaporan keuangan dan konsep teoritis akuntansi. Prinsip-prinsip akuntansi inilah yang menjadi dasar dalam penyusunan berbagai teknik-teknik dalam akuntansi.

4. *Accounting technique* adalah turunan dari prinsip-prinsip akuntansi yang secara spesifik menjadi dasar dalam mengatur dan menata suatu transaksi atau "*event*" tertentu yang terjadi dalam suatu *business entity*.

GAMBAR 2

Elemen-elemen Teori Akuntansi



Belkoui (1995. hal 105) kemudian memberikan contoh ketiga definisi yang disebut di atas. sebagai berikut:

A. *ACCOUNTING POSTULATE*
   1. *Entity postulate*
   2. *Going concern postulate*
   3. *Unit-of-measure postulate*
   4. *Accounting period postulate*

B. *THEORITICAL CONSEPTS OF ACCOUNTING*
   1. *Proprietary theory*
   2. *Entity theory*
   3. *Fund theory*

C. *ACCOUNTING PRINCIPLE*
   1. *Cost principle*
   2. *Revenue principle*

3. *Matching principle*
4. *Objectivity principle*
5. *Consistency principle*
6. *Full-disclosure principle*
7. *Conservatism principle*
8. *Materiality principle*
9. *Uniformity and comparability principle*

Wolk dan Tearney (1994, hal. 43) menyatakan struktur akuntansi sebagai konsep dasar menurut kos historis yang mereka ringkas dalam sebuah skema berikut ini:

Basic Concepts Underlying Historical Costing

Postulate	*Principles*
Going Concern	*Input-Oriented Principles*
Time Period	*General Underlying Rules of Operation*
Accounting Entity	*1. Recognition*
Monetary Unit	*2. Matching*
	Constraining Principles
	1. Conservatism
	2. Disclosure
	3. Materiality
	4. Objectivity (disebut juga veriability)
	Output-Oriented Principle
	1. Comparability
	Applicable to Prepares
	1. Consistency
	2. Uniformity

Selanjutnya Wolk dan Tearney (1994, hal.57) memberikan definisi-definisi sebagai berikut:
Postulates adalah asumsi dasar *(basic assumptions)* yang berhubungan dengan lingkungan bisnis. Postulate yang bersifat normatif dalam perumusannya (yang menjelaskan apa yang seharusnya dilakukan oleh akuntan atau bagaimana seharusnya hal tersebut dilakukan) harus dinyatakan secara eksplisit.
Principles adalah pendekatan yang umum digunakan dalam proses pengukuran dan pengakuan terbagai kejadian-kejadian ekonomi. Prinsip akuntansi dapat dibagi menjadi dua bentuk utama yaitu:
(1)Input-oriented principles adalah seperangkat aturan yang luas untuk memberikan petunjuk tentang fungsi-fungsi akuntansi, dan (2) *Output-oriented principles* adalah seperangkat karakteristik kualitatif laporan keuangan jika proses input-oriented dilaksanakan dengan baik dan benar.

Dari dua pendekatan di atas dapat disimpulkan bahwa orientasi kedua konsep di atas adalah untuk tujuan pelaporan keuangan yang harus memiliki berbagai atribut agar sejak proses pembuatan sampai dengan proses pelaporan dapat menghasilan "*value*" bagi pemakai dalam pertimbangan pengambilan keputusan. Seperti juga bidang pengetahuan yang lain, dalam banyak hal konsep-konsep dasar akuntansi dengan sendirinya merupakan asumsi atau paling tidak didasarkan atas asumsi yang tidak dapat diuji validitasnya secara empiris atau dengan kata lain bersifat normatif, tetapi dianggap mempunyai relevansi dengan tujuan pelaporan keuangan. Asumsi tersebut diperlukan sebagai landasan dasar operasi akuntansi.

PENDEKATAN POSITIF DALAM TEORI AKUNTANSI

Seperti yang telah dijelaskan di atas bahwa munculnya teori positif dalam bidang akuntansi adalah disebabkan oleh adanya kesenjangan dalam pendekatan normatif dan adanya kecenderungan memandang teori akuntansi secara normatif (Watt and Zimmerman, 1986, hal 58) Selanjutnya Watt dan Zimmerman menyatakan bahwa dasar pemikiran untuk menganalisis teori akuntansi dalam pendekatan normatif terlalu sederhana dan tidak memberikan dasar teoritis yang kuat. Untuk mengurangi kesenjangan dalam pendekatan normatif, maka Watt dan Zimmerman mengembangkan pendekatan postitif yang lebih berorientasi pada penelitian empiris untuk menjustifikasi berbagai teknik atau metode akuntansi yang sekarang digunakan atau mencari model baru untuk pengembangan teori akuntansi di kemudian hari.

Menurut Watt dan Zimmerman (1986) tujuan teori akuntansi adalah untuk menjelaskan dan memprediksikan praktik akuntansi. Penjelasan *(explanation)* menguraikan alasan mengapa suatu praktik dilakukan. Misalnya teori harus menjelaskan mengapa beberapa perusahaan lebih menyukai menggunakan metode FIFO dibanding menggunakan LIFO, sedangkan Prediksi *(prediction)* berarti teori harus mampu memprediksikan berbagai phenomena praktik akuntansi yang belum dijalankan. Phenomena yang belum dijalankan tidak selalu phenomena yang akan datang, tetapi phenomena yang telah terjadi tetai belum ada bukti secara empiris untuk menjustifikasi phenomena tersebut. Sebagai contoh teori akuntansi dapat menyediakan hipotesis tentang atribut perusahaan yang menggunakan metode FIFO dengan yang menggunakan metode LIFO, sehingga dapat diuji penggunaan data historis pada perusahaan yang menggunakan dua metode tersebut. Jadi teori merupakan pernyataan-pernyataan tentang hubungan logis *(logical relationship)* antara variabel atau perilaku variabel-variabel alam atau sosial yang dapat digunakan untuk menjelaskan *(explanation)* dan memprediksi *(prediction)* berbagai phenomena tersebut.

Teori diwujudkan dalam bentuk hipotesis-hipotesis hubungan antara variabel atau perilaku tiap variabel tersebut serta implikasi atau konsekuensi logis dari hubungan tersebut. Jadi hipotesis dapat dikatakan sebagai simpulan atau hasil dari analisis hubungan variabel yang diteorikan. Kumpulan berbagai

hipotesis sebagai hasil penelitian ilmiah dalam suatu bidang pengetahuan tertentu secara keseluruhan sering disebut teori dalam bidang pengetahuan tersebut. Teori tersebut kemudian dapat memberi penjelasan *(explanation)* mengenai gejala alam atau sosial yang terjadi atau yang diamati *(observed phenomena)*. Jadi pengertian teori dalam pendekatan positif berbeda dengan pengertian teori dalam pendekatan normatif yang telah dijelaskan di atas.

Teori (berisi seperangkat hipotesis) disusun melalui pemikiran logis dan metodologi ilmiah baik secara deduktif maupun induktif dan diuji melalui penelitian ilmiah dan empiris. Bila penelitian empiris dapat membuktikan validitas suatu teori, maka dikatakan bahwa teori tersebut telah diverifikasi. Teori diperlukan karena teori tersebut dapat digunakan untuk memprediksi (*to predict*) berbagai phenomena sosial tertentu yang akan atau diharapkan akan terjedi. Artinya, jika persyaratan-persyaratan atau asumsi-asumsi yang mendukung suatu teori dapat dipenuhi, maka besar harapan (kemungkinan) bahwa gejala sosial tertentu akan terjadi. Tetapi hal ini tidak berarti bahwa teori tersebut menyebabkan phenomena yang diprediksi tersebut terjadi. Teori tersebut hanya merupakan salah satu penjelasan mengapa gejala/phenomena tersebut terjadi atau dapat terjadi dan sebagai penjelasan ilmiah, tentu saja teori tersebut dapat salah atau menjadi lemah kerena adanya teori baru yang lebih baik dalam menjelaskan gejala tersebut. Ini berarti bahwa teori harus bersifat deskriptif dan bukan preskriptif dan oleh karena itu teori bukan merupakan hasil suatu kebijakan atau pengambilan keputusan.

Dengan mendasarkan pada pengertian teori di atas, dapat disimpulkan bahwa teori yang terdiri dari seperangkat hipotesis-hipotesis yang bersifat deskriptif sebagai hasil penelitian dengan menggunakan metode ilmiah tertentu disebut dengan teori positif. Oleh karena itu teori akuntansi akan berisi pernyataan-pernyataan hipotesis yang akan menjadi sumber acuan untuk menjelaskan dan memprediksi gejala-gejala atau peristiwa dalam akuntansi. Sejalan dengan perkembangan harga saham dan volume perdagangan di pasar modal yang merupakan salah satu indikator penting untuk mempelajari tingkah laku pelaku pasar yaitu investor. Dalam menentukan apakah investor akan melakukan transaksi di pasar modal, ia akan mendasarkan keputusannya pada berbagai informasi yang dimilikinya, termasuk informasi akuntansi. Informasi tersebut adalah relavan bagi investor apabila keberadaan informasi tersebut menyebabkannya melakukan transaksi di pasar modal, dimana transaksi ini tercermin melalui perubahan harga saham atau volume perdagangan saham. Dengan demikian seberapa jauh relevansi atau kegunaan suatu informasi dapat disimpulkan dengan mempelajari kaitan antara harga saham dengan keberadaan informasi akuntansi yang mendukung untuk hal tersebut. Oleh karena itu perkembangan teori akuntansi positif dapat dijadikan acuan sebagai dasar untuk meneliti hubungan antara informasi akuntansi dengan perkembangan harga/volume perdagangan saham di pasar modal (Beaver, 1968).

Perkembangan teori akuntansi positif lebih banyak ditujukan untuk kepentingan pembuatan informasi akuntansi bagi investor di pasar modal yang sangat erat dengan penelitian empiris untuk menguji keabsahan teori-teori

mengenai pasar modal yang telah ada sebelumnya. Dengan demikian sejak diperkenalkannya konsep hipotesis pasar modal yang efisien *(efficient market hyphotesis)* yang menyatakan bahwa harga saham akan berubah dengan cepat apabila terdapat informasi baru yang langsung dapat diserap oleh pasar membawa dampak yang cukup luas terhadap perkembangan teori akuntansi. Konsep tersebut membawa dampak terjadinya pergeseran dalam penyusunan teori akuntansi (standar akuntansi) dari pendekatan normatif ke positif. Hal ini ditunjang oleh beberapa literatur teori akuntansi yang sekarang banyak mengarah ke pengertian teori akuntansi positif (salah satunya adalah buku Positive Accounting Theory, karangan Watt dan Zimmerman, 1986) . Terdapat tiga alasan mendasar terjadinya pergeseran pendekatan normatif ke positif yaitu: (Watt dan Zimmerman, 1986, hal 120)

1. Ketidakmampuan pendekatan normatif dalam menguji teori secara empiris. Walaupun suatu teori secara logis cukup konsisten, namun mungkin saja tidak sesuai dengan pangamatan dalam dunia nyata *(real world phenomenon)* karena premis atau asumsi yang mendasarinya salah, atau pengamatan yang tidak memadai (cukup), atau tujuannya salah. Sehingga asumsi tersebeut tidak dapat diuji keabsahannya secara empiris.
2. Pendekatan normatif lebih banyak berfokus pada kemakmuran investor secara individual daripada kemakmuran masyarakat luas. Dalam teori nilai intrinsik-normatif, diasumsikan bahwa tujuan akuntansi adalah menyajikan informasi untuk membantu investor dalam memperoleh surat berharga yang harga pasarnya dinilai terlalu rendah *(under valued)*, yaitu yang nilai intrinsiknya lebih besar dari harga pasar yang berlaku. Jika hal ini terjadi, maka hasil transaksi surat berharga akan merupakan pengalihan kekayaan dari seseorang ke orang lain. Artinya investor akan membeli surat berharga yang dinilai terlalu rendah akan mendapatkan keuntungan, dan investor yang menjual akan mendapat kerugian. Dalam hal ini, tidak terdapat pertambahan kekayaan masyarakat dari transaksi tersebut.
3. Pendekatan normatif tidak mendorong atau memungkinkan terjadinya alokasi sumber daya ekonomik secara optimal di pasar modal. Dalam sistem perekonomian yang mendasarkan pada mekanisme pasar, informasi akuntansi dapat menjadi alat pengendali bagi masyarakat dalam mengalokasi sumber daya ekonomi secara efisien. Perusahaan cenderung akan berusaha untuk memperoleh laba yang tinggi untuk meyakinkan bahwa investor atau penanam modal telah mengambil keputusan yang tepat dan tidak melepaskan investasinya. Laba yang tinggi mendorong perusahaan untuk beroperasi secara efisien dalam kondisi pasar yang sangat kompetitif. Dengan mekanisme pasar modal, sumber dana dan sumber ekonomik cenderung akan teralokasi secara efisien. Dalam hubungannya dengan sistem bonus, Watt dan Zimmerman (1989) menyatakan bahwa terdapat kecenderungan dari pihak manajemen untuk tidak mengubah konsep atau teknik akuntansi tertentu yang dapat membawa pengaruh terhadap penurunan laba perusahaaan, sehingga

manajemen cenderung mempertahankan metode atau teknik akuntansi tertentu untuk tujuan tersebut..Penalaran seperti ini adalah yang digunakan dalam pengembangan struktur akuntansi di Amerika dengan investor sebagai pihak yang dianggap dominan dalam memerlukan informasi akuntansi. Disamping itu adanya pergeseran tujuan laporan keuangan dari stewardship (pihak manajemen) menuju kepada predictive information untuk menjelaskan phenomena bisnis merupakan salah satu yang memicu terjadinya pergeseran tersebut.

Adanya pergeseran pendekatan dalam perumusan teori di atas, memicu munculnya persoalan yang berhubungan dengan masalah positif-normatif dalam penyusunan teori akuntansi.

PERSOALAN NORMATIF-POSITIF

Para ahli teori sangat berhati-hati dalam membedakan antara pengertian positif dan normatif. Persoalan positif dikhawatirkan berpengaruh sangat luas dan dapat menimbulkan misinterpretasi dalam praktik yang sesungguhnya. Misalkan mereka membuat analogi bahwa "Jika A kemudian B dibuktikan tidak benar" dan diformulasikan dalam persoalan positif menjadi "Jika perusahaan mengganti metode penilaian persediaanya dari FIFO menjadi LIFO dan pasar modal tidak mengantisipasi perubahan tersebut. dalam arti pasar modal tidak secara langsung menyerap informasi perubahan tersebut,maka harga saham akan naik". Pernyataan tersebut mengindikasikan bahwa perubahan metode dari FIFO menjadi LIFO tidak dapat dibuktikan secara empiris dengan data yang ada atau tersedia. Pertanyaan yang muncul adalah apakah perubahan metode akuntansi akan menyebabkan terjadinya perubahan harga saham? dan apakah informasi perubahan tersebut langsung dapat diserap oleh pasar? Atau apakah terdapat hubungan positip (korelasi positif) antara perubahan metode akuntansi dengan perubahan harga saham?. Pertanyaan-pertanyaan di atas merupakan dasar untuk dilakukannya penelitian secara empiris untuk menjustifikasi pernyataan di atas. Hal ini merupakan esensi dari pendekatan positif.

Dalam pendekatan normatif, adanya kecenderungan untuk menafsikan peryataan di atas dengan dasar yang lebih bersifat preskriptif dibanding deskriptif. Misalnya mereka membuat peryataan A Adanya kecenderungan perusahaan atau kelompok perusahaan dalam kondisi C. maka alternatif D yang akan dipilih. Lalu dibuat formulasi normatif sebagai berikut: "Pada saat harga naik. metode LIFO cenderung akan digunakan" Persoalan yang muncul adalah bahwa pernyataan tersebut tidak dapat dibuktikan bahwa itu salah. Di samping itu adanya kecenderungan bahwa terdapatnya tujuan tertentu yang dapat membuktikan bahwa sesuatu tersebut tidak benar atau penyataan tersebut tidak benar.

Jadi adanya kecenderungan terhadap tujuan tertentu yang ingin dicapai dari suatu pernyataan dapat memberi petunjuk kepada para peneliti dalam

meramalkan suatu kondis tertentu dan sebagai dasar untuk menilai validitas empirik, atau dengan kata lain suatu pernyataan tidak harus dapat dibuktikan secara empiris dan diuji keabsahannya semata, tetapi juga melihat tujuan yang ingin dicapai dari pernyataan tersebut dan hal ini merupakan *social choice* yang memiliki *economic consequences* yang dapat berubah setiap saat jika lingkungan berubah.

ARAH PENGEMBANGAN TEORI POSITIF DI MASA DEPAN

Watt dan Zimmerman dalam makalahnya yang berjudul "*Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*" (1990) optimis bahwa perkembangan teori akuntansi positif di masa datang sangat prospektif. Hal ini didukung oleh banyaknya literatur teori yang memberikan kontribusi dalam pengembangan teori positif tersebut. Beberapa contoh diantaranya adalah: Beaver W (1968), Duke J, dan Hunt (1990), DeAngelo (1986), Chambers (1966), Smith (1980), Zimmerman (1986), Hagerman dan Zmijewski (1981).

Di samping itu adanya pergeseran dalam model atau rerangka pengajaran teori akuntansi yang cenderung mengarah pada penelitian positif dibanding hanya bersifat normatif ikut memberikan kontribusi pengembangan teori positif di kemudian hari. Diantaranya adalah William Kinney (1989) yang menawarkan pola atau model pengajaran teori akuntansi dengan pendekatan penelitian positif yang disebut dengan "*causal links in the research-teaching -practice triangle*", Sprouse (1989) yang mengupas mengenai kemungkinan sinergi antara akuntansi positif dengan pendidikan akuntansi, Sterling (1973) yang meneliti tentang riset dalam bidang akuntansi, pendidikan dan praktik.

Walaupun pendekatan positif dipandang lebih baik dibanding dengan pendekatan normatif, kita tidak dapat menemukan suatu pendekatan atau teori yang dapat menjelaskan dan meramalkan seluruh fenomena akuntansi. Secara rasional, teori adalah penyederhanaan realitas dan lingkungan praktik adalah sesuatu yang lebih kompleks dan terus berubah dengan tingkat perubahan yang konstan. Oleh karena itu suatu teori tidak dapat menjelaskan dan memprediksi secara sempurna terhadap fakta atau kejadian dan tidak berarti para ahli teori atau peneliti membatalkan teori tersebut. Dalam kenyataannya, adanya kesalahan dalam membuat prediksi dapat menuntun pasa peneliti untuk mengembangkan sebuh teori baru yang lengkap di masa yang akan datang. Untuk itu Watt dan Zimmerman membuat kriteria untuk suatu teori yang sukses di mada depan. Suatu teori yang sukses di masa depan adalah teori yang memiliki nilai (value) bagi pemakai. Jadi teori dibuat tetapi tidak mempunyai "*value*" bagi pemakai, maka teori tersebut tidak ada gunanya. Alasan utama mengapa sebuah teori harus mempunyai value bagi pemakai adalah adanya kebutuhan untuk membuat prediksi dari informasi yang disajikan. Nilai dari teori ini tergantung pada biaya dari kesalahan prediksi bagi pemakai dan biaya pembuatan model bagi menajer, sehingga yang terjadi adalah mungkin ada teori yang mempunyai kasalahan prediksi sedikit dan teori yang mempunyai kesalah prediksi yang cukup banyak atau signifikan. Selanjutnya yang terjadi adalah

adanya atau munculnya kompetisi antar teori dimana masing-masing teori berusaha untuk mempertahankan argumentasinya bahwa teori tertentu lebih baik dari teori yang lain. Kompetisi antar teori diperlukan karena dapat digunakan untuk memprediksi dan menguji masing-masing teori.

IMPLIKASI TERHADAP PENDIDIKAN AKUNTANSI

Sekarang ini masih banyak kita jumpai, bahwa proses belajar mengajar akuntansi, terutama akuntansi keuangan masih cenderung terfokus pada bagaimana memahami kandungan isi dari standar dan konsep tersebut, sehingga terbentuk pola pengajaran yang bersifat "*learning the rules*" daripada "*learning critically analyzing the rules*" atau mencari cara baru untuk memecahkan masalah perlakuan akuntansi tertentu yang belum ada standar akuntansi yang mengaturnya.

Pergeseran pola pengajaran yang mengarah kepada penalaran logis yang didukung oleh bukti -bukti empiris, masih belum merupakan basis pengajaran. Hal ini berakibat kelas akan diisi dengan materi dan pemahaman yang sebenarnya mahasiswa mampu mengerjakan sendiri dengan petunjuk seperlunya. Mengubah sikap diri memang tidak mudah. Secara alamiah menusia mempunyai kecenderungan untuk *resistance to change* dalam menghadapi sesuatu yang baru, apalagi jika perubahan tersebut akan mempengaruhi kedudukan, wibawa ataupun *status quo* yang menurut persepsinya perlu untuk dipertahankan. Resistensi juga dapat terjadi karena ketidakpastian akan hasil atau manfaat sesuatu (metode atau pendekatan) yang baru yang secara empiris belum terbukti kebenarannya.

Perkembangan pesat ilmu pengetahuan dan teknologi yang terus berubah dengan tingkat perubahan yang cepat, menuntut mahasiswa akuntansi untuk menjadi *life-long learning*. Konsep "*learning*" menurut Peter Drucker (1994) harus diikuti oleh munculnya "*habit*" untuk selalu *learning to learn*. Lebih jauh, Peter Drucker menyatakan bahwa dalam *learning to learn*, mahasiswa berangkat belajar dengan anggapan bahwa pengetahuan yang mereka pelajari hanya akan berlaku untuk beberapa saat, karena dengan perubahan paradigma yang mendasari penyusunan pengetahuan tersebut, pengetahuan yang mereka pelajari akan berubah secara mendasar. Dengan demikian, *learning to learn* menjadikan mahasiswa belajar memahami paradigma yang melandasi penyusunan pengetahuan yang mereka pelajari dan bagaimana pengetahuan yang mereka tersebut dibangun dan dikembangkan.

Tujuan dari konsep tersebut adalah untuk membekali mahasiswa untuk mempelajari rerangka konseptual yang dipakai dalam penyusunan dan pengembangan berbagai pengetahuan yang mereka pelajari, termasuk dalam pengajaran akuntansi keuangan dan teori akuntansi, sehingga kelak kemudian hari, jika lingkungan yang mereka hadapi berubah, maka mereka memiliki kemampuan untuk memahami pengembangan dan pembangunan pengetahuan baru berdasarkan rerangka yang telah dirumuskan sebelumnya. Hal ini berangkat dari adanya pernyataan bahwa profesi akuntan merupakan suatu

profesi yang sedang tumbuh dalam suatu lingkungan yang terus berubah. Oleh karena itu sebagai "*knowledge worker*", profesi dituntut untuk selalu *meng-update* pengetahuan yang mereka peroleh agar tetap mampu menjadi penyedia informasi yang andal bagi para pemakai jasa akuntansi.

Mestinya pola pengajaran akuntansi keuangan disamping mengajarkan aspek teknis akuntansi, juga memasukkan unsur penalaran logis yang sekaligus memberi rerangka konseptual yang terpadu yang akan mendasari praktik akuntansi. Rerangka konseptual dapat berperan sebagai "*blueprint*" *atau* "*masterplan*" agar praktik dikemudian hari konsisten dengan tujuannya. Pengajaran akuntansi keuangan harus memberikan wawasan seperti ini agar mahasiswa mampu untuk mengembangkan struktur akuntansi yang sebaiknya berlaku dalam praktik nyata. Dengan bekal tersebut, mahasiswa akan mempunyai pengetahuan konseptual yang cukup, sehingga pada saatnya nanti akan mampu memecahkan masalah-masalah akuntansi secara rasional. Di samping itu model pengajaran akuntansi keuangan yang menggunakan pendekatan rerangka konseptual akan membentuk sikap proaktif dalam mengantisipasi perubahan dan gagasan baru dan bukan sikap reaktif dan defensif terhadap perubahan dan gagasan baru. Sikap ini sangat diperlukan dalam pengembangan akuntansi di masa mendatang.

Dalam praktiknya, pola pengajaran akuntansi keuangan yang memberikan bobot kepada penguasaan rerangka konseptual menjadi sesuatu yang sulit diterapkan. Hal ini dapat disebabkan oleh salah satu dari hal-hal berikut ini: (Beresford dan Johnson, 1995)

a. Tidak adanya komunikasi secara efektif antara badan penyusun standar dengan dunia akademik tentang pentingnya rerangka konseptual dalam pembuatan berbagai standar, metode dan teknik akuntansi.
b. Pengarang buku teks akuntansi keuangan dan teori akuntansi tidak melakukan internalisasi rerangka konseptual secara integratif terhadap materi buku ajar secara menyeluruh.
c. Dosen seringkali tidak intensif dalam menggunakan buku ajar tertentu sebagai acuan pengajaran, sehingga materi tambahan *(supplement)* yang terdapat dalam buku teks seringkali dilewati atau sengaja tidak diajarkan, dengan alasan keterbatasan waktu.
d. Kurikulum pendidikan akuntansi lebih difokuskan kepada penyiapan mahasiswa untuk persiapan ujian CPA dan untuk tujuan bekerja di kantor akuntan publik (tekanan kepada praktik daripada konseptual).
e. Budaya penelitian belum terinternalisasi dalam proses pengajaran akuntansi secara keseluruhan.

Kita sadari bahwa sebenarnya akuntansi keuangan dapat dibagi menjadi dua bidang pengajaran yaitu bidang penalaran logis (rerangka konseptual) dan bidang teknis yang membahas bagaimana melaksanakan produk dari penalaran logis tersebut. Mestinya pengajaran akuntansi keuangan yang bersifat teknis (akuntansi pengantar sampai lanjutan) harus sudah memasukkan unsur

penalaran logis dan rerangka konseptual dan tidak hanya semata-mata mengajarkan aspek teknis semata. Dengan demikian proses pengajaran akuntansi keuangan akan merupakan pengintegrasian dan pemerkuat aspek penalaran logis yang melekat pada berbagai matakuliah akuntansi keuangan lain serta sekaligus memberi rerangka konseptual yang terpadu yang mendasari praktik akuntansi.

Di samping itu, Suwardjono (1990) mengidentifikasi empat hal dalam proses pengajaran yang seringkali menghambat pemahaman mahasiswa tentang akuntansi, diantaranya adalah:

1. Ketidakmampuan mahasiswa dalam mengungkapkan gagasan sederhana atau konsep yang melandasi akuntansi. Mahasiswa hanya mengusai pengetahuan teknis dan kurang dalam pengetahuan konseptual bahkan bukti empiris yang mendukung konsep atau teori dalam akuntansi.
2. Mahasiswa mengartikan akuntansi dalam konteks yang sangat sempit (aspek teknis dan prosedural) dan melupakan aspek yang konseptual.
3. Proses belajar-mengajar akuntansi keuangan dan teori akuntansi sekarang ini lebih banyak membahas masalah atau topik yang berkaitan dengan pertanyaan "bagaimana", tetapi kurang menekankan pada aspek pertanyaan "mengapa", khususnya untuk jejang pendidikan S1.
4. Pendekatan belajar akuntansi yang efektif adalah *learning by doing and thinking*. Dalam pendekatan pada umumnya, mahasiswa terlalu banyak mengerjakan aspek *doing* tetapi kurang ditantang untuk meresapi *why they are doing so*. Dengan kata lain, penalaran logis belum menjadi basis pemahaman.

Dari keempat aspek tersebut, maka semestinya para akademisi pendidikan tinggi akuntansi perlu mengembangkan penelitian untuk melakukan investigasi terhadap berbagai masalah di atas, baik yang bersifat teoritikal maupun konseptual (pragmatis). Penelitian seperti ini akan dapat meningkatkan pemahaman terhadap pengetahuan dan perkembangan ilmu akuntansi serta untuk menjustifikasi praktik akuntansi yang ada. Pemahaman terhadap hasil-hasil penelitian akuntansi ini akan berguna bagi peningkatan materi ajar serta kualitas pengajaran, sehingga lulusan yang dihasilkan akan lebih siap dalam menghadapi keadaan baru yang timbul karena adanya perubahan tuntutan lingkungan. Oleh karena itu pendidikan akuntansi di perguruan tinggi harus melakukan pergeseran paradigma menuju cara-cara baru yang lebih baik dengan menekankan pada pola pengajaran akuntansi berdasarkan pada pendekatan teori positif atau deskriptif, artinya pola pengajaran akuntansi yang selalu mendasarkan pada aspek atau kajian empiris yang mendasari pengembangan suatu teori atau konsep yang dipelajari, serta berusaha mengurangi pola yang cenderung normatif atau preskriptif.

Pergeseran paradigma tersebut membawa konsekuensi yaitu apa yang selama ini berlaku dalam proses pengajaran akuntansi harus dikoreksi secara total, atau kalau perlu terhadap permasalahan yang selama ini telah berlaku

dan dianggap baku *(status quo)*. Kebijaksanaan yang selama ini telah berlaku dan dianggap tidak lagi sesuai untuk diterapkan harus dikoreksi secara total. Peraturan atau cara-cara konvensional yang justru menjadi kendala bagi pengembangan pendidikan akuntansi harus berani untuk ditinjau ulang dan jika perlu diganti dengan aturan dan cara baru yang lebih efektif, atau dengan kata lain perguruan tinggi harus berani melakukan pembaharuan total *(reengineering)*. Pembaharuan bukan berarti menghancurkan yang telah ada dan mengganti yang baru. Sebab pembaharuan juga dapat berarti memberi makna baru terhadap peraturan yang sudah ada. Keberanian mengadakan pembaharuan inilah yang memungkinkan pendidikan akuntansi akan senantiasa mampu menyesuaikan diri dengan perubahan situasi dan kondisi masyarakat bisnis yang berubah dengan cepat.

Ada satu anjuran yang menarik dalam artikel yang ditulis Beresford dan Johnson (1995), yaitu agar mahasiswa akuntansi dapat berpikir kritis dalam menghadap berbagai *issue-issue* baru yang muncul, maka sebaiknya di awal semester mahasiswa diberikan pengetahuan tentang metodologi penelitian *(research methodology)* dalam bidang akuntansi keuangan, akuntansi manajemen dan teori akuntansi seperti yang sudah dilakukan oleh mahasiswa fakultas hukum di Amerika Serikat. Hal ini bermanfaat agar mahasiswa sejak dini sudah diperkenalkan dengan metodologi riset serta bagaimana menggunakan metodologi tersebut untuk menanggapi berbagai *issue* baru yang muncul, sehingga mereka lebih *aware* terhadap berbagai perubahan yang terjadi.

PENUTUP

Konsep teori positif diperkenalkan dalam literatur akuntansi baru mulai tahun 1960an . Hal ini berarti konsep tersebut masih relatif baru dan masih memerlukan pengembangan lebih lanjut di masa yang akan datang. Sebelum literatur teori positif tersebut, praktik akuntansi lebih banyak didominasi oleh teori normatif. Dalam teori normatif, penyusunan berbagai standar atau teknik akuntansi lebih banyak bersifat preskiptif dan tidak memperhatikan adanya pengujian secara empiris terhadap standar atau metode tersebut yang didasari oleh preskripsi tersebut. Sedangkan dalam teori positif, penekanan lebih banyak kepada hasil pengujian secara empiris untuk menjustifikasi pernyataan yang telah dihipotesakan tersebut.

Di samping itu teori positif memandang bahwa tidak ada satu teoripun yang yang benar dan sempurna, karena teori mencoba untuk menerangkan *(explanation)* suatu kelompok fenomena yang terjadi dalam lingkungan akuntansi, dan tidak dimaksudkan untuk memprediksi semua fenomena tersebut. Oleh karena itu, suatu teori yang sukses adalah teori yang dapat memberikan nilai *(value)* kepada para pemakainya, dan teori tersebut dapat menjelaskan berbagai fenomena yang terjadi secara empiris atau dapat dibuktikan secara empiris. Oleh karena itu, teori cenderung untuk dikembangkan setiap waktu dan mungkin terdapat kompetisi diantara teori-teori yang lain untuk dapat diterima secara umum.

Terdapat tiga alasan utama terjadinya pergeseran dari teori normatif ke teori positif yaitu: (1) Ketidakmampuan pendekatan normatif dalam menguji teori secara empiris, (2) Pendekatan normatif lebih banyak berfokus pada kemakmuran investor secara individual daripada kemakmuran masyarakat luasdan (3) Pendekatan normatif tidak mendorong atau memungkinkan terjadinya alokasi sumber daya ekonomik secara optimal di pasar modal.

REFERENSI

Baridwan. Zaki (1993), "Rerangka Konseptual Prinsip Akuntansi Indonesia", *Jurnal Akuntansi dan Manajemen (JAM)* STIE YKPN Yogyakarta, Edisi Oktober, hal.23-29.

Belkaouli, Ahmed (1995), *Accounting Theory*, 3 th ed. New York: Hourtcourt Brace & Company, chapter 3 dan 4.

Boland, Lawrence A: Gordon, Irene M. (1992), Education:Practice in a Positive Light, *CA Magazine*, Vol:125, July, pp.37-41.

Beresford. Dennis and Johnson. Todd. L. (1995). "Interactions Between The FASB and Academic Community", *Accounting Horizons*, (December), pp. 108-116.

Chamber. R.J. (1993). "Positive Accounting Theory and the PA Cult", *Abacus*, Vol.29, March, pp.1-26.

Dyckman, Thomas R. (1989), Practice to Research - What Have You Done for Me Lately?, *Accounting Horizons*, (March), pp.111-118.

Drucker, Peter F., (1994), "The Age of Social Transformation", *The Atlantic Monthly*, (November), pp.53-80.

Godfrey, Jayne:Allan Hodgson and Scott Holmes (1997), *Accounting Theory*, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc.

Hadibroto (1988), APerlunya Pengembangan Teori Akuntansi, *A Majalah Akuntansi*, No.5, Mei , hal. 51-53.

Hendriksen, Eldon S. (1982), *Accounting Theory*. 4 th ed. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc, chapter 1,2,3,4,5 dan 6.

Kinney, William R. (1989), "The Relation of Accounting Research to Teaching and Practice: A Positive View", *Accounting Horizons*, (March), pp.119-124.

Mattessich,Richard (1995), "Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgment and Means-end Relations of an Applied Science", *Accounting, Organization & Society*, Vol:20, May, pp.259-284.

Mouck, Tom (1990), APositive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme,A *Accounting and Business Research*, Vol:20, Summer, pp.231-239.

Scott, William R., (1997), *Financial Accounting Theory*. Prentice-Hall International, Inc.

Sprouse. Robert, T.(1989), "The Synergism Accountancy and Accounting Education", *Accounting Horizons*. (March), pp. 102-110.

Suwardjono.(1990), "Perekayasaan Informasi Akuntansi Untuk Alokasi Sumber Daya Ekonomik Secara Efisien Melalui Pasar Modal", *Artikel 1: Kumpulan Artikel: gagasan Pengembangan Pendidikan dan profesi Akuntansi di Indonesia*, hal.1-27.

Sterling. R.R., (1973),"Accounting Research. Education and Practice", Journal of Accountancy, (September), pp.44-52.

Sudibyo, Bambang (1987), Rekayasa Akuntansi dan Permasalahannya di Indonesia, *Jurnal Akuntansi*, No.6, Juni, hal.36-47.

Watts, Ross L: Zimmerman, Jerold L. (1986), Positive Accounting Theory, *Prentice Hall*, Inc. Chapter 1. 2, 14, dan 15.

Watts. Ross L: Zimmerman, Jerold L. (1990), Positive Accounting Theory : "Ten Year Perspective", *Accounting Review*, Vol:65 January, pp.131-156.

PERPUSTAKAAN
Universitas Katolik Widya Mandala
SURABAYA