

MEMAHAMI AKUNTANSIDARI PERSPEKTIF HISTORIS

Oleh:
Sansaloni Butar-Butar
Dosen Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Katolik Soegijapranata Semarang

ABSTRACT

Behind what we know today as accounting lies a long and dismal story of accounting ideas which involved many individuals who devoted their life in search for general theory of accounting. The story begins in the early 20th century when accounting development had shifted to America as a result of tremendous economic growth. Despite long and hard struggle for the closure of general principal of accounting thought, the history of accounting contained a never-ending controversy which had prevented accounting to develop further and gain much respect as a distinct body of knowledge. One distinguished accounting academicians once said that the series of accounting development were intermittent episodes. In spite of great effort and endurance expended, the result was disappointing and general accounting theory remained an elusive objective. One reason for the failure was the lack of appreciation of conceptual arguments and ideas developed by prior theoreticians. Instead of extending and developing contemporary ideas, many accounting academics had developed a completely new theory which failed to recognize the work of previous authors.

As a consequence, accounting literatures were filled with arguments and concepts which only succeeded in explaining one particular issue but unable to provide sound solution to other issue. In the light of philosophic perspective, the disagreement in the formulation of accounting theory was rooted in the issue of ontology. It seemed that different people see accounting differently. One theoretician sees the nature of accounting in such a way that contrary to other theoretician. The failure to see the nature of accounting from the same perspective resulted in the difference way in finding the accounting truth (epistemology issue).

PENDAHULUAN

Menelusuri kembali pemikiran akuntansi yang pernah ditorehkan mulai abad 15 hingga abad 20, seseorang akan mendapat kesan yang mendalam betapa sulitnya membawa akuntansi menjadi sebuah disiplin yang terorganisir dan sistematis. Pergulatan panjang yang menguras waktu, pikiran dan tenaga dari individu-individu yang dengan tekun dan sabar menyiapkan jalan bagi generasi berikutnya tampaknya belum membuahkan hasil yang memuaskan. Setelah berabad-abad berlalu, ternyata akuntansi belum memiliki landasan konseptual yang sistematis dan konsisten sehingga layak disejajarkan dengan cabang ilmu lain.

Sejarah pemikiran akuntansi penuh dengan episode-episode suram yang tidak jarang memunculkan rasa frustrasi mendalam dikalangan individu-individu

yang telah mendedikasikan seluruh hidupnya bagi kemajuan akuntansi. Kegagalan demi kegagalan selalu membayangi langkah-langkah para pionir akuntansi yang telah lama mendambakan suatu teori akuntansi agar akuntansi diakui dan berdiri sejajar dengan disiplin ilmu lain. Tidak jarang keraguan menyelimuti kalangan akuntansi atas bayang-bayang realitas bahwa akuntansi tidak sama dengan ilmu-ilmu lain, terutama ilmu-ilmu alam, yang memiliki keteraturan-keteraturan yang menunggu waktu dan saat yang tepat untuk diungkapkan. Chamber mengatakan rangkaian pengembangan pemikiran akuntansi merupakan episode yang terputus-putus.¹

Bagaimana para pemikir akuntansi menemukan keteraturan dalam akuntansi, sehingga layak untuk disebut sebagai sebuah ilmu? Tulisan ini mencoba untuk mengurai dan menelusuri kembali pergulatan-pergulatan gagasan yang pernah dituangkan dalam literatur akuntansi dengan harapan dapat memberikan setitik cahaya atas pertanyaan tersebut. Uraian akan dimulai dari jaman ketika akuntansi baru dalam tahapan infansi hingga pada tahap pendewasaan.

Awal Mula Akuntansi

Tidak seorangpun ahli sejarah akuntansi yang dapat secara menyakinkan menyebut kapan dan dimana akuntansi dilahirkan. Namun, dari literatur-literatur yang tersebar diseluruh dunia, para ahli sepakat bahwa akuntansi yang dikenal saat ini berawal di Italia, ketika Luca Paciolo, seorang biarawan berkebangsaan Italia, menerbitkan buku yang berjudul *summa de arithmetica* pada tahun 1494.² Pada saat itu, Italia merupakan salah satu pusat perdagangan dunia yang ramai dikunjungi para pedagang dari berbagai belahan dunia. Salah satu alasan mengapa karya Luca Pacioli diyakini sebagai awal dari akuntansi modern adalah bahwa pembahasan sistem pembukuan berpasangan (*double-entry system*) yang dideskripsikan dalam buku ini tidak jauh berbeda dengan apa yang sekarang digunakan. Dalam buku ini, Luca Pacioli membahas secara detail prosedur-prosedur pencatatan transaksi bisnis yang dibagi kedalam tiga buku pencatatan: buku memorandum, jurnal dan buku besar. Sebagian besar prosedur-prosedur pencatatan yang dikemukakan dalam buku itu masih digunakan hingga saat ini dan tidak mengalami perubahan yang mendasar. Dalam perkembangan selanjutnya, sistem ini sering disebut dengan *method of venice* dan masuk dalam buku teks matematika pada tahun-tahun berikutnya.

Setelah publikasi karya Luca Pacioli, sistem *double entry* menyebar keseluruh Eropa dan diterjemahkan kedalam bahasa Inggris untuk pertama kali pada tahun 1543. Seiring dengan berjalannya waktu, pusat perdagangan dunia beralih dari Italia ke negara-negara Eropa lainnya dan ini juga diikuti dengan beralihnya pusat perkembangan akuntansi. Setelah Italia, perkembangan akuntansi berikutnya terjadi di Inggris³.

¹ Raymond J. Chambers, 1967, "Continuously Contemporary Accounting : Additivity and Action, " *The accounting Review* 42.

² Untuk pembahasan yang detail terhadap perkembangan akuntansi pada era Luca Pacioli dapat dilihat dalam Lee H. Radebaugh dan Sidney J. Gray, *International Accounting And Multinational Enterprises*, (John Wiley & Sons, 1997)

³ William R. Scott, *Financial Accounting Theory*, (Prentice Hall, 2006)

Pada saat itu, literatur-literatur akuntansi hanya mengulas praktik akuntansi yang digunakan oleh perusahaan-perusahaan tanpa berusaha untuk mengembangkan konsep-konsep akuntansi yang dapat mengarah pada pengembangan teori akuntansi. Suwardjono menyatakan bahwa awalnya praktik-praktik akuntansi dikembangkan berdasarkan pengalaman saja tanpa didukung dasar penalaran yang sehat dan tidak diturunkan dengan cara yang sistematis dan terorganisir. Seseorang yang ingin memiliki ketrampilan akuntansi perlu belajar dengan cara magang pada orang-orang yang telah terlebih dahulu memiliki ketrampilan tersebut. Pemecahan masalah akuntansi berdasarkan pengalaman-pengalaman saja menghambat perkembangan akuntansi karena akan menjauhkan akuntansi menjadi suatu bidang pengetahuan (*body of knowledge*) yang rasional dan dapat dipertanggungjawabkan⁴.

Memang, pemecahan masalah melalui pengalaman dapat juga bermanfaat karena memberikan jalan keluar yang cepat terhadap suatu masalah. Namun, jika tidak ada petunjuk yang dapat diandalkan oleh praktisi, maka acapkali ada godaan untuk terlalu melebih-lebihkan pengalaman pribadi. Lagipula, jika masalah yang dihadapi sangat kompleks dan tidak ada preseden sebelumnya, maka solusi yang tepat akan sangat memakan waktu dan berkemungkinan besar memunculkan konflik dalam alur berpikirnya. Oleh karena itu, masalah-masalah akuntansi harus dicari pemecahannya berdasarkan penalaran yang sehat dan konsisten. Keberadaan suatu teori akuntansi menjadi mutlak diperlukan.

Urgensi Teori Akuntansi

Keberadaan teori akuntansi sangat dibutuhkan untuk menjamin praktik yang baik dan membantu pemecahan masalah-masalah akuntansi berdasarkan penalaran yang sehat. Teori akuntansi berfungsi untuk memperluas dan memperdalam makna yang terkandung dalam praktik dan pengalaman yang diperoleh akuntan dalam penyusunan laporan keuangan. Teori menjelaskan mengapa tindakan akuntansi tertentu dilakukan. Praktik adalah fakta dan tindakan, sedangkan teori berisi penjelasan dan alasan-alasan. Teori akuntansi memberikan alasan mengapa metoda-metoda akuntansi tertentu yang digunakan dan bukan metode-metode yang lain. Teori akuntansi memberikan penjelasan-penjelasan tentang prosedur akuntansi yang sedang dijalankan oleh akuntan. Karena itu, pemahaman terhadap teori akuntansi sangat membantu akuntan dalam menghadapi situasi-situasi yang sulit yang membutuhkan pertimbangan dalam mengambil keputusan. Fakta bahwa teori dan praktik saling berkaitan telah lama disadari oleh para pemikir akuntansi dan juga para filsuf⁵.

Pentingnya keberadaan suatu teori akuntansi mendapat perhatian yang serius pada permulaan abad 20 ketika perkembangan akuntansi berpindah ke Amerika Serikat. Pergeseran pusat perkembangan akuntansi ke Amerika Serikat disebabkan pertumbuhan ekonomi yang sangat cepat dan yang telah mengubah Amerika Serikat menjadi kekuatan ekonomi yang paling dominan di dunia. Pertumbuhan ekonomi yang pesat menyebabkan aktivitas ekonomi menjadi semakin kompleks dan kebutuhan akan praktik akuntansi yang sehat pun semakin kuat dirasakan oleh

⁴ Suwardjono, *Teori Akuntansi: Perekayasa Pelaporan Keuangan*, (BPFE Yogyakarta, 2006)

⁵ A C. Littleton, 1953, *Structure of Accounting Theory*, (American Accounting Association)

kalangan akademisi maupun praktisi di Amerika Serikat. Berbagai usulan tentang konsep, asumsi, prinsip, postulat segera mengisi jurnal-jurnal ilmiah. Pada saat yang bersamaan badan-badan profesional akuntansi mulai bermunculan.

Sebelum tahun 1950, formulasi teori akuntansi umumnya dilakukan melalui pengamatan terhadap praktik akuntansi yang dilakukan para akuntan dan kemudian dilanjutkan dengan memberikan penjelasan. Pendekatan seperti ini melahirkan teori deskriptif atau teori sintaktik. Periode tahun 1950an dan 1960an lebih didominasi oleh teori-teori normatif⁶. Teori-teori akuntansi normatif dan sintaktik diturunkan dari hasil analisis logis. Namun, teori normatif biasanya menekankan pada pemberian rekomendasi terhadap apa yang seharusnya dilakukan akuntan. Walaupun sumbangan pemikiran teori deskriptif, teori sintaktik dan teori normatif cukup signifikan dalam pengembangan akuntansi, tampaknya banyak kalangan yang tidak puas dengan pendekatan yang digunakan dalam menurunkan teori-teori tersebut.

Kritik terhadap teori-teori sintaktik adalah bahwa teori-teori tersebut dikembangkan berdasarkan perspektif yang bertentangan dengan hakikat akuntansi. Akibatnya, tidak ada satupun dari teori-teori ini yang dapat digunakan untuk menjelaskan semua fenomena akuntansi secara memuaskan dan konsisten. Salah satu penyebabnya adalah kurangnya apresiasi para teoretisi akuntansi terhadap gagasan-gagasan yang dikembangkan oleh para teoretisi sebelumnya. Bukannya berusaha mengembangkan ide-ide yang telah dikemukakan oleh pemikir sebelumnya, para teoretisi akuntansi malah mengembangkan gagasan-gagasan baru dengan mengambil perspektif yang berbeda. Chamber menggambarkan situasi yang tidak menggembirakan ini dengan mengatakan bahwa sejarah perkembangan pemikiran akuntansi adalah serangkaian episode yang terputus-putus⁷.

Teori-teori normatif dikritik karena gagasan-gagasannya tidak dikembangkan dengan metoda ilmiah dan saran-saran yang diberikan tidak berdasarkan observasi empiris. Lebih jauh lagi dikatakan bahwa saran-saran yang dikemukakan dalam teori normatif tidak bisa terpatahkan karena memang tidak bisa dibuktikan salah atau benar. Sedangkan teori deskriptif dikritik karena pengamatan terhadap perilaku para akuntan tidak sama dengan pengamatan terhadap akuntansi. Jika alur berpikir teori ini diikuti maka yang terwujud adalah teori tentang akuntan bukan teori akuntansi. Karena itu, untuk membangun suatu teori akuntansi, perlu dipahami terlebih dahulu hakikat akuntansi dan hakikat teori akuntansi. Ini berkaitan dengan masalah ontologi.

Hakikat Akuntansi

Yang dimaksud dengan hakikat akuntansi disini adalah aspek-aspek yang terkait dengan akuntansi. Hakikat akuntansi yang akan dibahas berikut ini bukan akuntansi dalam kondisi yang “seharusnya” tetapi adalah akuntansi yang dikenal dan dipraktikkan dalam dunia bisnis; mulai jaman Luca Pacioli hingga saat ini.

Akuntansi lahir dalam lingkungan bisnis dan mengalami perkembangan

⁶ Jayne Godfrey, Allan Hodgson, Scott, Holmes, Accounting Theory, (Jacaranda Wiley LTD, 1997)

⁷ Raymond J. Chambers, 1967, “Continuously Contemporary Accounting : Additivity and Action, “*The accounting Review* 42.

ketika lingkungan bisnis dimana akuntansi beroperasi mengalami perubahan. Pertumbuhan perdagangan, industri dan keuangan menjadi pendorong perkembangan akuntansi. Di lain pihak, perkembangan akuntansi semakin mendorong aktivitas bisnis karena memberikan informasi penting yang dapat digunakan untuk memperlancar operasional perusahaan. Peran akuntansi dalam mengakomodasi perkembangan ini dan permintaan yang terus meningkat terhadap data yang dihasilkan akuntansi semakin menempatkan akuntansi sebagai figur sentral dalam dunia bisnis. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa akuntansi berpengaruh terhadap lingkungan dan sekaligus dipengaruhi oleh lingkungannya.

Akuntansi memiliki sifat ekonomis yang unik, yakni hanya berkaitan dengan harga tetapi tidak dengan wujud dari barang atau jasa itu sendiri. Akuntansi menggunakan harga sebagai cerminan kuantitatif dari barang atau jasa. Akuntansi bertujuan untuk menyediakan data ekonomi yang bermanfaat dalam membantu manajemen dan investor mengambil keputusan. Informasi yang dihasilkan oleh akuntansi hanya dapat digunakan jika mampu merefleksikan kinerja perusahaan yang sesungguhnya. Menemukan kebenaran dan merefleksikan kebenaran merupakan fungsi dari akuntansi. Karena itu, sudah merupakan kewajiban akuntan untuk menjalankan tugasnya dengan jujur dan tidak bias.

Keberanian dalam akuntansi tidak bersifat mutlak karena sebagian bersifat ekonomi dan sebagian bersifat statistik. Transaksi adalah fakta ekonomi walaupun diekspresikan secara kuantitatif dalam harga. Sementara itu, akun-akun yang digunakan oleh perusahaan merupakan pengelompokan yang bersifat statistik. Keberanian secara ekonomi hanya mungkin tercapai jika pengelompokan akun-akun juga sudah dilakukan dengan benar. Jika suatu transaksi secara tidak sengaja salah dicatat atau salah diklasifikasikan maka akuntansi tidak menghasilkan kebenaran.

Harus juga diingat bahwa kebenaran dalam akuntansi tidak sama dengan kebenaran dalam matematika. Estimasi-estimasi masih diperlukan apabila situasi yang melingkupi suatu transaksi menyebabkan akuntan sulit untuk mendapatkan secara langsung harga transaksi yang sesungguhnya. Alasan mengapa estimasi perlu dilakukan adalah bahwa estimasi yang baik dapat menggambarkan kebenaran daripada harus menghilangkan suatu fakta. Akuntansi masih tetap mencerminkan fakta walaupun estimasi harus digunakan. Ketika fakta baru terungkap, estimasi-estimasi ini terus diperbaiki agar semakin mencerminkan fakta yang sesungguhnya.

Dilihat dari fungsinya, akuntansi adalah penyedia jasa informasi. Awalnya, jasa yang dihasilkan berupa informasi penting yang membantu pemilik perusahaan untuk menjalankan kegiatan operasional sehari-hari. Dikatakan bermanfaat karena dengan cara sederhana dan mudah dimengerti, akuntansi menghasilkan fakta-fakta penting berkaitan dengan transaksi-transaksi yang berpengaruh terhadap perusahaan. Namun, seiring dengan semakin kompleksnya aktivitas perusahaan, akuntansi menjelama menjadi instrumen yang kompleks yang digunakan sebagai sarana pengendalian perusahaan besar yang terlibat dalam transaksi-transaksi yang besar.

Aspek lain dari akuntansi berkaitan dengan peran sosial yang diembannya. Akuntansi telah menjadi instrumen sosial untuk menjamin bahwa kepentingan-kepentingan pihak diluar perusahaan tidak dirugikan sebagai akibat dari aktivitas perusahaan. Walaupun tidak terlibat langsung dengan perusahaan, ada banyak pihak

lain diluar perusahaan yang memiliki kepentingan terhadap kegiatan perusahaan. Mereka memerlukan informasi tentang perusahaan tetapi tidak dapat memperolehnya secara langsung. Mereka harus mengandalkan informasi yang disajikan melalui prosedur akuntansi. Dengan demikian, akuntansi memiliki kewajiban moral untuk menghasilkan angka-angka atau laporan yang sejujur mungkin tentang kinerja perusahaan sesungguhnya.

Laporan keuangan memberikan informasi tentang akuntabilitas manajer perusahaan dalam mengelola sumberdaya yang dipercayakan oleh pemilik modal (investor) kepadanya, informasi tentang utang yang dilakukan dan dividen yang dibayarkan. Informasi akuntansi juga dapat digunakan sebagai dasar penentuan pendapatan pemerintah melalui pajak pendapatan. Jelas sekali, akuntansi merupakan sarana komunikasi penting dalam masyarakat bisnis modern. Singkatnya, akuntansi adalah bahasa bisnis. Untuk mewujudkan peranan ini dengan baik maka informasi akuntansi harus menyajikan apa yang seharusnya disajikan, informatif dan dapat diandalkan.

Hakikat Teori Akuntansi

Dalam ilmu alam (*natural sciences*) teori sangat erat hubungannya dengan observasi dan eksperimentasi. Observasi menyediakan jalan bagi pengembangan teori⁸. Hal yang sama juga dapat dilakukan dalam akuntansi. Observasi dapat dianalogikan dengan praktik akuntansi. Dalam akuntansi, praktik berkaitan dengan transaksi, pengklasifikasian transaksi, pencatatan, verifikasi dan pelaporan fakta-fakta yang telah diringkas dalam akun-akun. Semua ini menjadi dasar dalam pembentukan teori akuntansi. Teori memberikan penjelasan-penjelasan mengapa transaksi harus dicatat dan dikelompokkan sedemikian rupa, mengapa harus diverifikasi sebelum dilaporkan.

Dari uraian diatas, jelas sekali bahwa teori dan praktik tidak terpisahkan dan saling membutuhkan. Jika tanpa teori yang mendasarinya, praktik-praktik yang dipelajari dari pengalaman saja sangat dipengaruhi oleh intuisi dan kebiasaan. Hanya mengandalkan intuisi dan kebiasaan dapat mengarah pada penekanan yang berlebihan terhadap pengalaman dan pada akhirnya dapat menghasilkan praktik yang tidak sehat. Kecenderungan seperti ini dapat dikurangi jika pengetahuan teori digunakan dalam mengambil keputusan dan tindakan yang akan dilakukan. Tambahan lagi, pengalaman biasanya hanya mengajar apa yang pernah dialami dan akan memakan waktu yang lama sekali untuk mendapatkan pengetahuan yang lengkap tentang apa yang telah dilakukan. Karena itu, teori akuntansi akan memudahkan seseorang untuk mendapatkan pengetahuan yang lengkap tanpa harus menjalani pelatihan yang panjang untuk menambah pengalaman.

Praktik-praktik yang dilakukan, disadari atau tidak, bisa berdasarkan pada teori yang baik dan bisa juga berdasarkan pada teori yang tidak sehat. Untuk menemukan praktik yang baik diperlukan pengujian menggunakan teori yang sehat pula. Demikian pula halnya dengan teori. Teori yang baik dapat ditemukan dengan mengujinya pada praktik. Jika solusi yang ditawarkan oleh teori bersesuaian dengan hasil yang diharapkan dan bersesuaian dengan fakta yang dihadapi maka dapat

⁸ A.C Littleton (1953), hal 136

dikatakan bahwa teori tersebut sehat. Jadi sudah menjadi hakikat teori untuk selalu bersesuaian dengan fakta yang dihadapi dan mampu memberikan penjelasan terhadap fakta tersebut sehingga membuat akuntansi lebih mudah dimengerti serta memberikan solusi yang diharapkan.

Hakikat teori akuntansi juga dapat tercermin dalam perangkat-perangkat akuntansi. Perangkat-perangkat tersebut termasuk teknik akuntansi, prosedur akuntansi dan konvensi yang berpedoman dari standar akuntansi. Teknik akuntansi adalah cara dalam bertindak terwujudkan dalam berbagai aplikasi akuntansi. Prosedur adalah sekelompok metoda atau serangkaian operasi yang digunakan sebagai dasar dalam menerapkan teknik akuntansi. Konvensi adalah aturan-aturan yang tidak tertulis namun disepakati secara bersama. Sedangkan standar adalah kesepakatan atas kriteria-kriteria yang harus dipenuhi agar praktik yang sehat dapat dijalankan dalam situasi tertentu. Disamping perangkat-perangkat diatas, perangkat akuntansi lain yang juga perlu dipertimbangkan dalam penyusunan teori akuntansi adalah definisi, prinsip dan konsep akuntansi.

Mendefinisikan Teori Akuntansi

Dalam bentuk yang sederhana, teori berisi pernyataan-pernyataan yang bermanfaat untuk memprediksi dan menjelaskan fenomena⁹. Secara umum, sebuah teori mengandung tiga bagian yang berbeda: sintaktik, semantik dan pragmatik¹⁰. Sintaktik adalah bagian formal atau bagian logis dari sebuah teori. Semantik adalah bagian yang melekatkan konsep-konsep atau pengukuran pada fakta yang diamati. Pragmatik adalah bagian yang mengacu pada observasi reaksi atau perilaku manusia. Sedangkan jika ditinjau dalam kerangka metoda ilmiah, teori harus mengandung premis-premis atau juga disebut asumsi (postulat)¹¹. Premis-premis ini tidak bisa diuji kebenarannya karena bersifat *self-evident*. Namun, premis juga dapat dikembangkan sedemikian rupa sehingga membentuk hipotesis yang dapat diuji kebenarannya. Hipotesis-hipotesis yang telah lolos dari berbagai pengujian dapat muncul menjadi teori. Dengan demikian, teori merupakan serangkaian konklusi yang diturunkan dari premis baik secara deduktif atau induktif.

Dalam literatur akuntansi yang ada selama ini, perumusan teori akuntansi dilakukan secara deskriptif, sintaktik, normatif dan menggunakan metoda ilmiah (teori positif). Namun, secara umum teori akuntansi dapat dikelompokkan kedalam dua kategori yaitu teori normatif dan teori positif. Teori normatif pada umumnya diturunkan dengan menggunakan metoda deduktif dan teori positif (sering juga disebut dengan teori deskriptif) lebih menitikberatkan pada metoda induktif. Teori normatif lebih menekankan pada argumen logis, sedangkan teori positif lebih menekankan pada pengujian hipotesis.

Awalnya, gagasan-gagasan yang dikembangkan dalam merumuskan teori akuntansi lebih banyak diturunkan dalam perspektif normatif dan sintaktik¹². Teori normatif menggunakan rasio dan logika dalam menyusun konsep, asumsi atau

⁹ Wolk I Harry, M.G. Tearney dan James L. Dodd, *Accounting Theory*, (South –Western College Publishing, 2001)

¹⁰ Sterling R. Robert, 1970, "On Theory Construction and Verification," *The Accounting Review*

¹¹ Wolk I Harry, M.G Tearney dan J.L Dodd (2001)

¹² Godfrey J, Hodgson A, Holmes S (1997)

prinsip yang mendasarinya serta sarat dengan pertimbangan nilai. Sedangkan teori sintaktik lebih banyak menekankan pada penyusunan konsep-konsep yang dapat menghubungkan unsur-unsur yang ada dalam laporan keuangan.

Konstruksi teori akuntansi melalui pendekatan normatif dan sintaktik tidak membuahkan hasil yang memuaskan. Ini diperparah dengan kenyataan bahwa teori-teori yang diusulkan tidak bersifat saling melengkapi tetapi merupakan sejumlah teori yang berbeda yang diturunkan dari perspektif yang berbeda. Beberapa teori yang pernah dikembangkan untuk menjelaskan fenomena akuntansi dan hingga kini masih digunakan diantaranya adalah teori propietari, teori entitas, teori dana, dan teori ekuitas residual. Tidak satupun dari keempat teori ini yang mampu menjelaskan fenomena akuntansi secara komprehensif tetapi masing-masing memiliki kontribusi dalam menjelaskan bagian-bagian tertentu dari permasalahan akuntansi yang kompleks.

Beralih Ke Prinsip Akuntansi

Gagal dalam usaha pengembangan teori akuntansi umum yang dapat menjelaskan aspek-aspek akuntansi secara memuaskan telah memunculkan keraguan dikalangan akuntansi tentang eksistensi teori akuntansi itu sendiri. Apakah teori akuntansi umum itu benar-benar ada? Keraguan tersebut berdampak pada meredupnya usaha para akademisi akuntansi untuk mengembangkan gagasan-gagasan baru menggunakan pandangan normatif dan sintaktik. Sebagai gantinya mereka mulai mengalihkan perhatian kepada pencarian prinsip-prinsip akuntansi yang dapat memberikan arah pada pengembangan akuntansi, terutama bagi praktik akuntansi..

Usaha pertama untuk memformulasikan prinsip akuntansi dilakukan pada tahun 1932 oleh suatu komite ikatan akuntan Amerika bekerja sama dengan pasar modal *New York Stock Exchange* (NYSE)¹³. Masalah utama yang menjadi perhatian pada saat itu adalah fakta bahwa perusahaan-perusahaan yang telah *go public* di NYSE menggunakan metoda akuntansi dan metoda pelaporan yang bervariasi. Variasi tersebut dapat menurunkan komparabilitas laporan keuangan antar perusahaan. Namun, usaha komite akuntansi bekerja sama dengan NYSE tidak membuahkan hasil yang diharapkan. Selanjutnya, usaha perumusan prinsip akuntansi dilakukan oleh individu-individu seperti Sanders, Hatfield, Moore, Gilman dan Littleton pada tahun 1938¹⁴. gagasan-gagasan yang mereka usulkan juga tidak mendapat tanggapan yang positif dari kalangan akuntansi. Kemudian badan profesional akuntansi AICPA secara regular dari tahun 1939-1959 menerbitkan buletin yang membahas dan mengusulkan prinsip-prinsip akuntansi. Pada akhirnya, sejarah akuntansi mencatat kegagalan dalam perumusan prinsip akuntansi.

Akuntansi Sebagai Sains.

¹³ Deskripsi secara detail tentang usaha pencarian prinsip akuntansi dapat dilihat dalam Storey R K, 1964, *The Search For Accounting Principles*, (Scholars Book Co, 1964)

¹⁴ Lihat Storey R.K (1964)

Sterling mengatakan bahwa ketidakmampuan kita menyelesaikan masalah-masalah akuntansi salah satunya disebabkan oleh definisi yang diberikan pada akuntansi. Selama ini banyak penulis akuntansi yang mendefinisikan akuntansi sebagai seni dan ini mempengaruhi persepsi kita tentang hakikat akuntansi.

Menurut Sterling, kesalahan dalam mendefinisikan akuntansi sebagai seni bersumber dari dua hal: pertama, adanya anggapan bahwa suatu disiplin dapat dikatakan sebagai sains hanya jika memiliki hukum-hukum yang tidak terpatahkan dan yang kebenarannya bersifat mutlak. Kenyataan yang sesungguhnya bukanlah demikian. Bagi seorang ilmuwan, hukum hanya generalisasi empiris yang harus difalsifikasi. Dia mengambil contoh hukum Newton yang dipatahkan oleh Einstein. Jadi, mendefinisikan akuntansi sebagai seni karena tidak ada kebenaran mutlak didalamnya merupakan kesalahan konsep tentang hakikat ilmu. Kedua, keyakinan sebagian besar kalangan akuntansi bahwa ada sesuatu yang inheren dalam akuntansi yang membuat akuntansi tidak ilmiah. Sterling mengatakan bahwa kondisi seperti ini terjadi karena kita mendefinisikannya seperti itu. Sangat mungkin sekali mendefinisikan akuntansi dengan cara yang lain. Dengan demikian, tidak ada yang inheren dalam akuntansi yang bersifat tidak ilmiah. Singkatnya, sangat memungkinkan untuk mengadopsi pendekatan ilmiah untuk akuntansi.

Kesalahan lain, masih menurut Sterling, yang menyebabkan akuntansi jauh dari sains bersumber dari istilah-istilah bernuansa seni yang digunakan selama ini dalam akuntansi. Padahal, ahli linguistik telah lama mengetahui bahwa struktur bahasa mempengaruhi cara berpikir. Istilah-istilah yang bernuansa seni ini menghambat pemikiran kita dan pada akhirnya menghambat perkembangan akuntansi. Peristilahan yang menghambat kemajuan akuntansi dan perlu didefinisi kembali adalah istilah prinsip, konvensi dan alokasi.

Menurut Sterling, prinsip seharusnya mengandung pengertian yang sama dengan hukum yang dikenal dalam sains. Namun miskonsepsi terjadi dalam akuntansi yang dikenal saat ini karena istilah prinsip sering didefinisikan sebagai konvensi. Lebih jauh lagi dikatakan bahwa jika kita melihat pernyataan-pernyataan yang dikenal sebagai prinsip akuntansi yang ada saat ini maka pernyataan-pernyataan tersebut memang lebih cocok disebut konvensi daripada prinsip. Sebagai contoh, laba sering dikatakan sebagai hasil dari konvensi-konvensi. Prosedur-prosedur alokasi biaya juga sering dikatakan sebagai konvensi biaya. Metoda LIFO dideskripsikan sebagai sebuah konvensi dan begitu juga dengan metoda FIFO.

Mendefinisikan prinsip akuntansi sebagai sekumpulan konvensi-konvensi mendatangkan banyak masalah bagi praktisi dan peneliti akuntansi. Konvensi-konvensi merupakan kesepakatan dan tidak bersifat ilmiah. Dalam menjalankan tugasnya, akuntan sering dihadapkan pada masalah memilih salah satu konvensi yang telah distandardisasi. Masalah semakin rumit ketika dikatakan bahwa pemilihan salah satu konvensi harus berdasarkan lingkungan yang melingkupinya. Celakanya, tidak ada kriteria-kriteria yang tegas yang dapat digunakan sebagai dasar pemilihan. Singkatnya, Sterling mengatakan bahwa para akuntan telah mendefinisikan suatu masalah dengan suatu cara tertentu yang menutup kemungkinan untuk menemukan jawabannya. Selanjutnya dia mengatakan, kecacauan seperti ini tidak boleh ditimpakan pada praktik karena praktik merupakan aplikasi dari teori. Yang harus disalahkan adalah teori bukan praktik.

Kesalahan dalam mendefinisikan masalah-masalah akuntansi juga membuat peneliti berada dalam situasi yang sulit. Pada awalnya, masalah-masalah akuntansi yang muncul dihadapi dengan pemikiran logis. Argumen-argumen dikembangkan untuk memilih salah satu yang terbaik dari konvensi-konvensi yang ada. Cara seperti ini umum dilakukan pada era 1930an dan 1940an dan berakhir pada kegagalan. Menurut Sterling, kegagalan ini sebagai akibat dari cara mendefinisikan masalah yang keliru. Masalah yang didefinisikan secara keliru tidak akan pernah menghasilkan solusi. Karena itu, dia mengusulkan diadakan riset jangka panjang yang bertujuan untuk menemukan hukum-hukum akuntansi sebagai ganti konvensi-konvensi. Sambil menunggu ditemukannya hukum-hukum akuntansi, solusi jangka pendek terhadap masalah konvensi adalah dengan menetapkan satu konvensi saja agar perdebatan tentang konvensi mana yang paling baik dapat dihentikan.

Walaupun argumen-argumen yang dilontarkan sangat memikat dan provokatif, hingga saat ini kita belum melihat perubahan yang signifikan terhadap praktik penyelenggaraan pelaporan keuangan. Hampir tiga puluh tahun berlalu sejak Sterling menerbitkan bukunya. Transformasi akuntansi menjadi sains tampaknya hanya menjadi bagian cerita masa lalu. Tidak ada pihak yang menanggapi secara serius proposal Sterling.

Menemukan Paradigma Akuntansi

Usaha lain yang dilakukan beberapa individu untuk mengembangkan akuntansi adalah dengan menemukan paradigma akuntansi. Meminjam konsep revolusi ilmiah yang dikembangkan oleh Kuhn, periode dimana gugatan terhadap *historical cost* sebagai metoda pencatatan akuntansi yang telah diakui beratus tahun lamanya dapat dianggap sebagai periode krisis. Periode krisis akan mencapai puncaknya dengan kemunculan paradigma baru. Jika demikian, apakah *historical cost* dapat disimpulkan sebagai paradigma lama akuntansi? Jika ya, apa paradigma akuntansi tandingan? Jika tidak, apa sebenarnya paradigma akuntansi selama ini? Untuk memperoleh jawaban atas pertanyaan-pertanyaan ini, berikut ini akan dibahas perkembangan akuntansi menggunakan gagasan Kuhn mengenai terciptanya ilmu.

Meminjam konsep Kuhn¹⁵ tentang paradigma, Wells¹⁶ berpendapat bahwa metoda *historical cost* merupakan paradigma akuntansi yang berevolusi selama periode tahun 1900 hingga tahun 1940. Selanjutnya, periode tahun 1940 hingga 1960 merupakan periode yang diidentifikasi sebagai *normal sciences*. Ketika inflasi menjadi fenomena yang umum setelah tahun 1960, terjadi banyak anomali dalam penggunaan metoda *historical cost* dan memicu krisis seperti yang diisyaratkan oleh Kuhn. Krisis ini akan mendorong munculnya paradigma tandingan. Wells mengatakan paradigma tandingan ini tercermin dalam metoda-metoda penilaian baru yang diusulkan untuk mengakomodasi perubahan harga, diantaranya adalah *price-level-adjusted model*, *replacement cost (current cost)*, *market value* dan *present value*.

¹⁵ Kuhn, T.S, *The Structure of Scientific Revolutions* (University of Chicago Press, 1970)

¹⁶ Lihat Wells R. L (1976)

Implikasi teori Kuhn dalam pengembangan akuntansi juga dilakukan oleh Flamholtz¹⁷. Berbeda dengan Wells, penekanan yang dilakukan Flamholtz lebih pada keberadaan badan-badan profesional akuntansi, seperti *Accounting Principles Board*, *Committee on Accounting Procedure* dan *Financial Accounting Standard Board*. Dia berpendapat bahwa paradigma akuntansi tercermin dalam rangkaian aturan-aturan akuntansi yang secara kontinu diterbitkan oleh badan-badan profesional akuntansi dan periode tahun 1930-an merupakan periode dimana paradigma akuntansi diterima oleh kalangan akuntansi. Selanjutnya dia mengatakan bahwa krisis terjadi sekitar tahun 1970, ketika paradigma yang diterima gagal merefleksikan realitas ekonomi, seperti perubahan tingkat harga, kompleksitas transaksi bisnis dan kegagalan dalam mengakui sumberdaya manusia. Lebih jauh lagi dikatakan bahwa paradigma tandingan akan muncul melalui kombinasi antara pemerintah dan profesi akuntansi.

Perspektif yang berbeda dalam menganalisis paradigma akuntansi dilakukan oleh Butterworth dan Falk (1986). Walaupun argumen yang mereka utarakan masih mengikuti alur pemikiran Kuhn tentang konsep paradigma, mereka tidak menyatakan secara spesifik paradigma akuntansi yang dianut dalam periode *normal science*. Mereka mengidentifikasi adanya dua paradigma yang saling bersaing dalam 60 tahun terakhir, yakni paradigma valuasi dan paradigma *stewardship*. Munculnya dua paradigma ini diyakini bersumber dari perbedaan dalam menginterpretasikan peranan akuntansi. Paradigma valuasi mengasumsikan bahwa peranan akuntansi adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi investor dan pihak lain yang berkepentingan dengan perusahaan tentang nilai perusahaan dimasa depan. Sedangkan paradigma *stewardship* mengasumsikan bahwa peranan akuntansi adalah menyakikan informasi tentang pertanggungjawaban manajer atas sumberdaya yang dipercayakan kepadanya. Pertentangan kedua paradigma ini juga tercermin dalam dua bidang riset yang berbeda; riset akuntansi berbasis pasar modal versus riset keagenan. Sebagai solusi, mereka mengidentifikasi dan menawarkan paradigma baru yang disebut paradigma kontrakting. Paradigma kontrakting mengasumsikan bahwa peranan akuntansi adalah memberikan informasi yang dapat digunakan sebagai perangkat dalam membuat kontrak yang efisien antara manajemen perusahaan dengan investor dan kreditor.

Usaha lain yang perlu dicatat dalam pencarian paradigma akuntansi dapat dilihat dalam studi yang dilakukan Cushing¹⁸. Dia berargumen bahwa studi-studi terdahulu yang menggunakan karya Kuhn untuk mengidentifikasi paradigma akuntansi tidak cukup komprehensif dan tidak cukup konsisten dengan alur-alur pemikiran yang tertuang dalam "*The structure of scientific revolution*". Untuk dapat mempertahankan konsistensi pemikiran Kuhn dengan analisis yang dilakukannya, Cushing mendaftar tujuh tahapan perkembangan paradigma yang semuanya diambil dari gagasan Kuhn. Ketujuh tahapan tersebut adalah tahapan *pre-paradigm*, *development of paradigmconsensus*, *normal science*, *crisis associated with anomalies*, *appearance of new paradigm*, *revolution*, *resumption of normal science* dan *recycling*.

¹⁷ Lihat Flamholtz D (1979)

¹⁸ Lihat Cushing B.E (1983)

Untuk memahami analisis Cushing tentang paradigma akuntansi, maka pertama-tama perlu dipahami dulu apa yang dimaksud dengan paradigma. Menurut Kuhn, paradigma adalah sesuatu yang diterima secara bersama (*share*) oleh anggota komunitas saintifik tertentu. Karena banyak pihak yang gagal menangkap esensi dari paradigma maka Kuhn mengganti istilah paradigma dengan *disciplinary matrix*. Ada empat komponen yang membentuk *disciplinary matrix*: *symbolic generalizations*, *shared commitment* dan *shared values* dan *exemplars*. Berbekal pengertian ini, maka Cushing menyimpulkan bahwa paradigma akuntansi adalah model pembukuan berpasangan (*double entry bookkeeping*). Lebih jauh lagi dia mengatakan bahwa jika model *double entry* ditetapkan sebagai paradigma akuntansi, maka evolusi akuntansi selama lebih dari empat ratus tahun mirip dengan konsep normal *science* Kuhn.

Setelah perioda *normal science* akan muncul masa krisis yang dipicu oleh anomali-anomali yang berkaitan dengan paradigma yang lama. Berkaitan dengan tahapan krisis yang didahului dengan anomali-anomali, tampaknya gagasan-gagasan yang dimunculkan Cushing identik dengan gagasan yang disampaikan oleh Flamholtz. Dia berpendapat bahwa intervensi pemerintah terhadap proses akuntansi yang sudah berevolusi dan berkembang selama berabad-abad mengisyaratkan terjadinya anomali yang merubah secara radikal tujuan akuntansi dan perkembangan akuntansi. Sinyal lain adanya krisis tercermin dalam munculnya metoda valuasi baru sebagai alternatif terhadap kegagalan metoda *historical cost* dalam mengantisipasi perubahan harga umum (inflasi).

Mencoba tetap dekat dengan teori Kuhn, Cushing mengatakan bahwa sebagai akibat dari krisis terhadap paradigma *double-entry* maka akan mendorong pencarian paradigma baru akuntansi. Dia berpendapat bahwa pergulatan pencairan prinsip akuntansi pada era tahun 1960an dan 1970an paralel dengan apa yang dikemukakan Kuhn tentang periode krisis. Lebih jauh lagi dikatakan bahwa efek bawaan dari pergulatan mencari prinsip akuntansi telah mendorong sebagian akademisi akuntansi untuk lebih mendekatkan akuntansi sebagai sains. Momentum ini mencapai puncaknya dengan munculnya tren baru dalam akuntansi, yakni pengembangan akuntansi melalui riset empiris. Mengutip kalimat Kuhn, Cushing menyatakan bahwa riset yang dilakukan selama periode krisis menyerupai kegiatan riset dalam periode pra-paradigma. Akhirnya, Cushing berkesimpulan perubahan orientasi pengembangan akuntansi kearah riset mirip dengan apa yang dikatakan Kuhn.

Tidak seperti yang digambarkan Kuhn bahwa ketidakpuasan terhadap paradigma laba akan memicu revolusi dan dari sini akan muncul paradigma tandingan. Menurut Cushing, skenario seperti ini tidak terjadi dalam akuntansi. Hingga saat ini, belum ada paradigma akuntansi tandingan yang muncul dan juga belum ada tanda-tanda akan munculnya paradigma akuntansi yang baru.

Analisis-analisis yang dikembangkan Cushing untuk mendukung pendapatnya bahwa paradigma *double-entry* telah mengalami krisis tampaknya tidak cukup meyakinkan. Fakta sejarah akuntansi di Amerika Serikat menunjukkan bahwa intervensi badan pemerintah (atau badan profesional akuntansi) terhadap praktik akuntansi dan pencarian prinsip di era 1960an dan 1970an bukan diakibatkan oleh kegagalan sistem pembukuan berpasangan tetapi lebih pada

ketidakstabilan unit moneter yang menjadi dasar *historical cost*. Jelas sekali yang memicu krisis adalah ketidakmampuan sistem *historical cost* dalam menyajikan informasi keuangan yang dapat diandalkan ketika terjadi inflasi. Namun, ketika inflasi bisa dikendalikan, kritik terhadap metoda *historical cost* sudah berkurang. Ini berarti bahwa krisis yang terjadi tidak separah seperti yang digambarkan oleh Cushing. Kalau dibandingkan dengan Wells (1976) yang memilih *historical cost* sebagai paradigma akuntansi, tampaknya paradigma yang diusulkan Wells lebih masuk akal daripada paradigma *double-entry* milik Cushing.

SIMPULAN

Kisah pergumulan para ilmuwan akuntansi dalam merumuskan suatu teori akuntansi umum bukan kisah yang menyenangkan. Sebaliknya, sejarah panjang akuntansi merupakan serangkaian episode yang suram. Segala upaya telah dicoba dan segala kemungkinan telah dieksplorasi. Dipenghujung pergumulan tersebut, teori akuntansi yang didambakan tidak kunjung tiba. Banyak penyebabnya. Salah satu adalah rendahnya apresiasi terhadap karya-karya terdahulu. Bukannya memperbaiki dan mengembangkan argumen-argumen teori para teoretisi pendahulu, ilmuwan akuntansi malah memperkenalkan teori-teori baru dengan perspektif yang berbeda. Hasilnya, kita memiliki teori-teori akuntansi yang hanya mampu menjelaskan bagian-bagian tertentu dari akuntansi. Penyebab lainnya adalah bayang-bayang hitam yang selalu menyelimuti sebagian besar kalangan akuntansi yang disadari atau tidak yang menganggap akuntansi bersifat unik dan tidak sama dengan pengetahuan-pengetahuan lainnya yang memiliki keteraturan-keteraturan. Pola pikir mereka telah terkondisikan untuk menerima bahwa akuntansi adalah seni dan karena itu tidak memiliki keteraturan-keteraturan seperti cabang ilmu lain.

Jika dilihat dalam perspektif filsafat ilmu, pertentangan dalam cara perumusan teori akuntansi dapat ditelusuri dari perbedaan dalam memandang hakikat akuntansi (masalah ontologi). Perbedaan dalam memandang hakikat akuntansi menyebabkan perbedaan dalam cara menemukan kebenaran akuntansi (masalah estimologi). Teori normatif dan teori sintaktik menitikberatkan pada rasio dalam mencari kebenaran akuntansi. Pandangan ini dipengaruhi secara kuat oleh aliran rasionalisma. Sedangkan teori positif dan teori deskriptik berpandangan bahwa pengetahuan yang sesungguhnya hanya dapat diperoleh dengan mengamati perilaku akuntan. Pandangan ini dipengaruhi secara kuat oleh aliran empirisma. Khusus untuk teori positif, pengetahuan yang diperoleh melalui pengamatan harus diuji lebih jauh lagi dengan menggunakan alat-alat statistik. Pengetahuan diperoleh dengan pengujian hipotesis. Pandangan teori positif bersumber dari aliran positivistik yang merupakan “anak kandung” aliran empirisma.

DAFTAR PUSTAKA

- Ball, R. dan P. Brown, 1968, “An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers,” *Journal of Accounting Research*
- Christenson C., 1983, “The Methodology of Positive Accounting,” *The Accounting Review*.
- Cushing E. Barry, 1989, “A Kuhnian Interpretation of The Historical Evolution of Accounting,” *The Accounting Historian Journal*.

- Flamholtz, D., 1974, "The Structure of Scientific Revolution and Its Implication for The Development of Accounting Policy, *The Academy of Accounting Historian*
- Goldberg L, 1963, "The Present State of Accounting History, " *The Accounting Review Vol. 37*
- Godfrey J., Allan H, Scott H, Accounting Theory, (Jacaranda Wiley LTD, 1997)
- Kuhn, T.S, 1970, *The Structure of Scientific Revolutions*. (University of Chicago)
- Radebaugh L.H, dan Sidney J. Gray, 1997, *International Accounting And Multinational Enterprises*, (John Wiley & Sons)
- Littleton A.C., 1953, Structure of Accounting Theory, (*American Accounting Association*)
- Chambers R. J., 1967, Continuously Contemporary Accounting : Additivity and Action, " *The accounting Review 42*.
- Scott W.R., 2006, Financial Accounting Theory, (Prentice Hall)
- Sterling R., 1979, Toward a Science of Accounting, (Scholar Book Co.)
- , 1970, On Theory Construction and Verification, " *The Accounting Review*
- , 1990, Positive Accounting: An Assessment, " *Abacus Vol. 26*
- Storey R K, 1964, The Search For Accounting Principles, (Scholars Book Co, 1964)
- Suwardjono., 2006. Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan, (BPFE Yogyakarta)
- Watts, R.L., and J.L. Zimmerman, 1986. *Positive Accounting Theory*. (Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall)
- Wells M. C, 1976, A Revolution In Accounting Thought?, *The Accounting Review*.
- Wolk I Harry, M.G. Tearney dan James L. Dodd, 2001. *Accounting Theory*, (South -Western College Publishing)