



Hampiran Pembentukan Teori Akuntansi

Sajian Dr Jan Hoesada

Berbagai hampiran (*approach*) pembentukan / pengembangan teori akuntansi adalah (1) hampiran normatif, (2) hampiran deskriptif, (3) hampiran pengambilan keputusan dan (4) hampiran kesejahteraan dalam pengembangan teori akuntansi.

Makalah berjudul *Creating a Science of Accounting: accounting theory to 1970* disusun M J R Gaffikin menjelaskan bahwa proses peneorian sebagian besar bertujuan untuk memecahkan suatu masalah praktik, misalnya akuntansi untuk periode perubahan harga-harga umum karena inflasi, resesi dan disrupsi perekonomian. Tujuan teori adalah membentuk dasar bagi praktik berakuntansi nan baik, dengan demikian upaya pembangunan suatu teori bertujuan untuk pembangunan praktik berakuntansi. Sebelum abad 20, teori akuntansi lebih bersifat instruksi wajib dalam dunia akuntansi. Mulai abad 20, para pakar teori akuntansi menyediakan teori akuntansi sebagai basis/dasar/fondasi atau dasar pikiran para praktisi dalam memilih satu dari berbagai opsi pengakuan / perlakuan dalam proses penyusunan LK umumnya, pemilihan opsi tepat yang diizinkan standar akuntansi khususnya, digambarkan oleh kalimat separagraf dalam huruf tegak pada SAK. Sukses sebuah teori diukur oleh tingkat penerimaan teori tersebut oleh mayoritas dunia akuntansi. Sebagai contoh, teori catatan-awal ganda (*double entry*) mengganti kedudukan catatan-awal tunggal (*single entry*) dipandang sebagai asal mula akuntansi modern berterima dunia. Sebelum era akuntansi ilmiah, teori bersifat dogmatis dibangun berdasar suatu keyakinan, kharisma, jabatan dan indrokrinasi dan teori berbasis pengetahuan umum, pengamatan tidak ilmiah dan pengalaman yang bermuara menjadi postulat atau asumsi dasar. Pada era akuntansi ilmiah sejak tahun 1970, sebuah teori lahir dari studi empiris berbasis hipotesis.

Pada awalnya, hampiran induktif bersifat matematika melahirkan beberapa formula legendaris bahwa (1) aset = liabilitas + ekuitas, (2) operasi jurnal debit kredit secara aritmetis

harus seimbang bermuara pada (3) Laporan Neraca (*balance sheet*) yang harus seimbang secara aritmetis. Hubungan dunia abstrak teori akuntansi dengan praktik nyata akuntansi dievaluasi secara sintaksis, semantik dan pragmatik. Sintaksis menggunakan silogisme atau hubungan logis antar pernyataan standar, hubungan semantik terbentuk dari hubungan antar kata, hubungan antar konsep, hubungan antara berbagai kenyataan, sementara aspek pragmatis atau praktis dari teori akuntansi menuntut agar suatu teori akuntansi berguna bagi praktik akuntansi.

Para pakar akuntansi bermazhab teori akuntansi normatif seperti MacNeal (1939), Paton & Littleton (1940), Littleton (1953), Chambers (1966), dan Ijiri (1975) memberi tekanan dan fokus kerja mereka pada pembangunan berbagai prinsip akuntansi umumnya, aspek pengakuan dan pengukuran akuntansi khususnya, dengan basis asumsi berbeda-beda, menghasilkan berbagai ragam atau versi pengakuan dan pengukuran. Sebagai tokoh positivisme, Watts and Zimmerman (1986) menyatakan bahwa tugas teori akuntansi menjelaskan dan meramalkan praktik akuntansi dunia nyata, berbasis metode ilmiah (*the scientific method*) umumnya, ilmu fisika (*physics*), kimia (*chemistry*) dll khususnya. Para induktivist seperti Hatfield (1927), Littleton (1953), dan Ijiri (1975), etc mempelajari panorama praktik akuntansi dan mencoba menemukan dan merasionalisasi berbagai aspek praktik menjadi sebuah teori. Ijiri sengaja memilih hampiran induktif karena penalaran induktif mengambil hikmah perilaku terkandung dalam sistem yang sedang berlaku, yang bukan berarti ber-setuju dengannya, apalagi mempromosikan status-quo. Tujuan kegiatan induktif adalah untuk memicu gagasan; apakah terdapat kemungkinan perubahan penyempurnaan sistem yang berlaku. Berpijak pada kondisi nyata dilapangan, usulan perubahan berbasis proses induktif mempunyai peluang lebih baik untuk di terapkan, ketimbang usulan tanpa pengetahuan berhampiran induktif seperti halnya hampiran normatif.

Pada sisi lain, para pakar deduktif sebagai juru-reformasi akuntansi seperti Paton (1922), Canning (1929), Sweeney (1936), MacNeal (1939), Chambers (1966), dll. mengembangkan model akuntansi untuk aplikasi global berupa basis-baru pengukuran akuntansi. Hal ini berbeda dengan hampiran pengambilan keputusan yang menyadari bahwa keputusan khusus membutuhkan informasi khusus, mendapat tekanan berbeda-beda pada berbagai pustaka akuntansi sejak tahun 1950, digunakan AAA sebagai dasar menyusun ASOBAT umumnya, kerangka konseptual FASB khususnya. Perlu dicatat bahwa hasil karya teori akuntansi berhampiran induktif dan deduktif sulit ditengarai dan dipisahkan. Tertengarai berbagai karya

menggunakan dua hampiran tersebut sekaligus. Ijiri meng-induksi berbagai sasaran yang menjadi dasar praktik nyata berakuntansi, dalam kaidah normatif ia menyarankan sasaran tersebut harus dipertahankan. Lalu, menggunakan logika deduktif, Ijiri mengusulkan basis pengukuran nan-baru. Sebuah teori deskriptif bertujuan menjelaskan atau memprediksi tentang fakta pertimbangan dan/atau keputusan yang dilakukan.

Teori preskriptif bertujuan menjelaskan dan merekomendasi pertimbangan dan keputusan yang sebaiknya dilakukan. Teori normatif bertujuan memerinci atau men-spesifikasi standar-normatif yang digunakan untuk evaluasi pertimbangan dan keputusan. Teori deskriptif tentang matematika berurusan dengan psikologi penalaran aritmatik, sebuah model pendugaan (aproksimasi) bilangan pada hewan, atau sebuah algoritma untuk penerapan presisi-arbitrar matematik dalam komputer digital. Aksiomatisasi aritmatik versi Peano adalah sebuah standar normatif tentang aritmatika paripurna, yang men-distilasi angka-aritmatik-alamiah menjadi fungsi bagi sebuah jumlah, agar berbeda dengan yang lain dan untuk induksi matematis. Menurut Tarski, Mostowski, & Robinson (1953), seseorang mungkin memilih induksi matematik versi Robinson berupa fragmen-bebas-induksi versi aritmatika Peano, atau meng-aksioma-kan suatu *sistem aritmatika kardinal* dalam sebuah hirarki pada suatu kardinal besar. Perilaku rasional berbeda dengan aritmatika/matematika yang lebih jelas pisah batas dan berwujud angka-angka. Dalam dunia nyata, memilih diam berarti sudah beraksi. Diam adalah sebuah aksi. Rasionalitas prosedural muncul tatkala Simon bergeser perhatian atau fokus dari sekadar perilaku berbasis penalaran menjadi perilaku terpilih, teraplikasi pada budgetary accounting terkait azas biaya- manfaat dalam konteks *accuracy-effort trade-off theory*. Model Simon tentang *satisficing strategy, improper linear models*, terkait *teori cognitive judgment and decision-making* dan *cumulative prospect theory* secara normatif berhasil optimal.

Basis induktif dan deduktif teori akuntansi mencakupi teori tujuan LK, postulat akuntansi, konsep teoretis akuntansi, prinsip dasar akuntansi yang bermuara pada standar akuntansi. Teori tujuan pada awalnya lahir secara induktif, lalu para periset menggali opini masyarakat tentang tujuan berakuntansi dan ber LK. Teori tujuan LK pada awalnya untuk sarana pertanggungjawaban (akuntabilitas) agen, dewasa ini makin bergeser untuk pengambilan keputusan investor. Tujuan LK dinyatakan atau dinyatakan-ulang oleh berbagai lembaga dunia dan nasional, seperti IAS / IFRS, IPSAS, berbagai persatuan profesi akuntansi dan auditing. Sebagian terbitan tersebut menjadi rujukan dunia, misalnya American Accounting

Association pada tahun 1966 menerbitkan *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*, *APB Statement No 4, Trueblood Committee (1973)*, *FASB menerbitkan SFAC No.1* untuk entitas komersial dan *SFAC No.4* untuk entitas publik. Sumber *MTH Tax Accountants 2018 Allrights reversed. Fashion Consultancy*, mengunggah judul artikel *Approaches to the Development of Accounting Theory*, antara lain menyatakan sebagai berikut. Bagi Hendrikson, teori akuntansi didefinisikan sebagai penalaran berbasis logika dalam bentuk sebuah perangkat-lengkap prinsip-prinsip yang (1) memberi kerangka-rujukan-umum untuk menilai praktik berakuntansi, (2) memberi pedoman pengembangan praktik akuntansi baru dan prosedur akuntansi nan-baru.

Pengembangan teori akuntansi berhampiran deskriptif pada pokoknya terkait aktivitas akuntan, menggunakan proses penalaran-induktif, mencakupi observasi dan penarikan-kesimpulan umum berbasis observasi cq pencarian berbagai kesamaan pada berbagai fenomena, yang berpotensi di generalisasi. Destilasi pengalaman nyata dalam berakuntansi berbentuk analisis secara cerdas sehingga dapat dijelaskan secara logis, sebagai sumber yang kemudian meng-iluminasi praktik berakuntansi (Littleton and Zimmerman, 2018). Hampiran deskriptif menghasilkan teori deskriptif akuntansi atau teori positif akuntansi, menjelaskan apa yang dilakukan akuntan dan memrediksi perilaku akuntan, sebagai misal; penerimaan tunai dicatat pada sebelah debit buku kas. Sterling memberi contoh, para pakar antropologi akuntansi menemukan bahwa para juru-buku lazimnya mencatat angka-konservatif pada pembukuan, maka dunia akuntansi meng-generalisasi kebiasaan baik ini sebagai azas konservatisme-akuntansi, apabila dewasa ini diangkat menjadi konvensi bahkan standar akuntansi, maka catatan-akuntansi boleh diuji, apakah telah mencatat angka-konservatif (Sterling, 2000). Menurut Steve Brachmann (2018) dalam makalah berjudul *Differences Between Positive & Normative Accounting*; Teori ekonomi positif dan praktik akuntansi bersifat obyektif dan berlandas fakta.

Akuntansi positif terfokus pada analisis statistik tentang ekonomi dan data dimiliki analist, dan menarik kesimpulan berdasar angka angka tersebut. Bila pertumbuhan perusahaan memungkinkan kenaikan deviden di banding deviden yang lalu, teori akuntansi positif menyimpulkan bahwa pertumbuhan perusahaan menyebabkan kenaikan deviden. Sebagian besar pembukuan dan pengumpulan data akuntansi terkait teori ekonomi positif. Teori ekonomi normatif bersifat subyektif, bertujuan menjelaskan masa depan keekonomian seharusnya bagi perusahaan dan investor.

Praktik akuntansi normatif membentuk penentuan nilai yang berdimensi moralitas bersifat subyektif, masuk ke dunia akuntansi. Sebagai misal, bila terjadi peningkatan dividen dibanding deviden tahun lalu, alih-alih untuk pendanaan CSR untuk meningkatkan kelestarian usaha (*going concern*), akuntansi normatif membuat pernyataan tentang biaya CSR tersebut. Akuntansi normatif berurusan dengan masa depan ketimbang data masalalu yang menjadi domain akuntansi positif.

Praktik akuntansi positif digunakan secara baik untuk menjelaskan kejadian keuangan masa lalu, berbagai sebab kondisi aktual neraca. Akuntansi peristiwa sebenarnya (*actual accounting, historical accounting*) berbasis transaksi & dokumen keuangan ditunjukkan oleh akuntansi aliran kas, akuntansi laba-rugi tahun berjalan, dan akibatnya pada posisi keuangan pada tanggal neraca. Bila pendapatan lebih kecil dari beban, maka terjadilah Laporan Rugi Tahun berjalan. Bila arus kas masuk lebih kecil dari arus kas keluar, terjadilah Laporan Defisit Kas pada LAK. Karena berbasis dokumen bukti transaksi, akuntansi harus menyatakan “kebenaran berbasis bukti” yang dapat di audit oleh auditor independen, diluar prinsipal dan agen, sesuai teori keagenan dan teori akuntabilitas. Praktik akuntansi normatif dapat digunakan secara baik pada saat mencoba menggambarkan dampak kebijakan ekonomi masa depan entitas LK, berdasar berbagai rancangan normatif seperti Propenas, APN/D, Rencana Kerja dan Anggaran Entitas LK tentang hal-hal yang ingin di raih entitas LK. Perencanaan keuangan layak kualitas menggunakan baik akuntansi positif dan akuntansi normatif. Para pakar ekonomi dan strategi melihat dampak strategi terpilih cq kebijakan keuangan cq APBN / D melalui Laporan Akuntansi Normatif (*normative accounting statements*) yang berbasis realitas keuangan yang didapati pada praktik akuntansi positif.

Akuntansi positif berbasis fakta memberi dasar/fondasi tempat berpijak akuntansi normatif, dalam membuat panorama ideal bagaimana pengoperasian entitas di masa depan sebaiknya, sambil meramal laba akibat rencana pengoperasian. Sesuai Teori Entitas, sebuah entitas pelaporan LK adalah sebuah kumpulan (akumulasi) terorganisasi dari berbagai perjanjian dan transaksi dengan pemasok atau kreditor, pelanggan, pemerintah, karyawan dan investor. Pada konteks Akuntansi Positif, ribuan kontrak perjanjian dirancang dan dikelola netitas LK tersebut agar berada dalam konteks GCG umumnya, kendali-internal nan baik khususnya, kesimetrisan informasi dan sistem perilaku oportunistis agen, KKN cq anti insider-trading lebih khususnya, dalam upaya akbar peningkatan efektivitas, fleksibilitas, keamanan dan

efisiensi ber-kontrak dan ber-akuntansi dengan segala akal-cara nan-sehat, misalnya penggunaan basis transaksi maya (*Artificial Intelligence based online & realtime transaction & accounting*) sepanjang dimungkinkan.

Tiga hipotesis pada teori akuntansi positif adalah hipotesis paket bonus, hipotesis persyaratan kredit dan hipotesis biaya politik. *Bonus plan hypothesis* adalah asumsi beraroma tuduhan bagi manajer untuk memilih prosedur akuntansi yang mampu mengakui dini penghasilan periode akuntansi yang akan datang ke dalam periode berjalan. *Debt covenant hypothesis* adalah proposisi bahwa bila makin dekat waktu dengan risiko pelanggaran syarat kredit, makin besar kemungkinan manajer memilih prosedur akuntansi yang mampu menggeser pengakuan hasil (*earning*) dari masa depan ke periode berjalan, apabila laba minimum merupakan syarat kredit. *Political cost hypothesis* adalah situasi di mana makin besar biaya politik, makin cenderung para manajer menggeser laba dilaporkan ke periode akuntansi yang akan datang, apabila laba terlampau besar meningkatkan suhu politis, yang memicu peraturan baru perpajakan cq penambahan beban perpajakan bagi WP.

Tertengarai bahwa berbagai komite standar akuntansi menggunakan hampiran deskriptif praktik berakuntansi, menemukan jenis praktik perlakuan akuntansi (1) terbanyak dan/atau (2) beralasan terbaik bagi pertanggungjawaban keuangan, terutama kemampuan memberi gambaran obyektif, dalam membangun konsensus komite dengan pemangku kepentingan, sebagai bahan baku dasar pembuatan SAK baru atau diperbarui. Pengembangan teori akuntansi berhampiran deskriptif pada pokoknya terkait aktivitas akuntan, menggunakan proses penalaran-induktif, mencakupi observasi dan penarikan-kesimpulan umum berbasis observasi cq pencarian berbagai kesamaan pada berbagai fenomena, yang berpotensi di generalisasi. Destilasi pengalaman nyata dalam berakuntansi berbentuk analisis secara cerdas sehingga dapat dijelaskan secara logika, sebagai sumber yang kemudian meng-iluminasi praktik berakuntansi, (Littleton and Zimmerman, 2018).



Hampiran deskriptif menghasilkan teori deskriptif akuntansi atau teori positif akuntansi, menjelaskan apa yang dilakukan akuntan dan memprediksi perilaku akuntan, sebagai misal; penerimaan tunai dicatat pada sebelah debit buku kas. Teori mengkristal dari konvensi sebagai postulat. Postulat adalah aksioma, yang dipersepsi publik sebagai kebenaran tentang asumsi dasar penyusunan dan pelaporan LK, antara lain adalah asumsi pernyataan LK dalam satuan moneter (*monetary unit assumption*), asumsi kemandirian entitas pelaporan LK (*economic entity assumption*), bahwa LK menyajikan

kegiatan, raihan, hasil dan kondisi keuangan (*accounting period assumption*, yang disajikan dengan anggapan entitas tetap bergiat sekurang kurangnya satu tahun setelah tanggal LK (*going concern assumption*). Postulat mengkristal menjadi konsep akuntansi. Konsep mencakup teori kepemilikan entitas (*proprietary theory*) yang berupaya menggambarkan aset neto, teori entitas mandiri (*entity theory*), teori dana peruntukan (*fund theory*), teori tanggungjawab kepada seluruh pemangku kepentingan (*enterprise theory*), teori tanggungjawab entitas kepada pemegang saham biasa (*residual equity theory*) sebagai gabungan *entity theory* dan *enterprise theory*, teori pemangku kepentingan terkuat (*commander theory*), teori pertanggung-jawaban kepada seluruh pendana (*investor theory*) yaitu kreditor, pemegang saham preferen dan biasa. Teori akuntansi adalah dasar dan sumber pembangunan prinsip akuntansi berterima umum. Postulat, asumsi dan konsep mengkristal menjadi prinsip akuntansi berterima umum. Berbagai prinsip akuntansi yang berjaya adalah prinsip biaya (*cost principle*), prinsip pendapatan (*revenue principle*), prinsip layak temu (*matching principle*), prinsip obyektivitas (*objectivity principle*), prinsip taat azas (*consistency principle*), prinsip pengungkapan paripurna (*disclosure principle*), prinsip LK konservatif (*conservatism principle*), prinsip materialitas (*materiality principle*), prinsip keseragaman dan daya banding (*uniformity and comparability principles*). Standar akuntansi sebagai kumpulan konvensi (kesepakatan sebuah profesi), terdiri atas peraturan akuntansi, prinsip yang dianut profesi tersebut, dan prosedur akuntansi yang ditetapkan otoritas penerbit SAK. Dewasa ini

terdapat Standar Akuntansi Keuangan dan Standar Akuntansi Manajemen yang mendudukkan diri sebagai standar global.

Jakarta 1 Agustus 2021

Dengan ingatan tulus kepada Hari proklamasi, berkibarlah wahai benderaku.