

PENDEKATAN DAN KRITIK TEORI AKUNTANSI POSITIF

Oleh :

Indira Januarti

Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

Abstract

MILIK PERPUSTAKAAN
EKSTENSI FE UNDIP

This paper reviews the positive accounting theory. The philosophical objective of positive accounting theory is to explain and predict current accounting practice. Positive accounting theory seeks to understand why accounting practices are employed by accountants in different circumstances and by different firms. Three hypotheses in positive accounting theory : bonus plan, debt covenant and political cost. Criticisms of positive accounting theory (1) methodology, philosophy and economics approach.

Key word : positive accounting theory, political cost, economics approach

PENDAHULUAN

Awal perkembangan teori akuntansi menghasilkan teori normatif yang didefinisikan sebagai teori yang mengharuskan. Pendekatan klasikal yang lebih menitikberatkan pada pemikiran normatif mengalami kejayaannya pada tahun 1960-an, tetapi dalam tahun 1970-an terjadi pergeseran pendekatan dalam penelitian akuntansi. Alasan yang mendasari pergeseran ini adalah bahwa pendekatan normatif yang telah berjaya selama satu dekade tidak dapat menghasilkan teori akuntansi yang siap dipakai didalam praktek sehari-hari. *Design* sistem akuntansi yang dihasilkan dari penelitian normatif dalam kenyataannya tidak dipakai dalam praktek. Sebagai akibatnya muncul anjuran untuk memahami secara deskriptif berfungsinya sistem akuntansi didalam praktek nyata. Harapannya dengan pemahaman dari praktek langsung akan muncul *design* sistem akuntansi yang lebih berarti (Imam G.,2000)

Pada awal perkembangannya teori akuntansi menghasilkan teori normative yang didefinisikan sebagai teori yang mengharuskan dan menggunakan kebijakan nilai (*value judgement*) yang mengandung minimum sebuah premis (Wolk & Tearney, 1997). Teori normatif pada awalnya belum menggunakan pendekatan investigasi formal, baru pada perkembangan berikutnya mulai digunakannya pendekatan investigasi terstruktur formal, yaitu pendekatan deduktif (dimulai dari proposisi akuntansi dasar sampai dengan dihasilkan prinsip akuntansi yang rasional sebagai dasar untuk mengembangkan teknik-teknik akuntansi (Anis dan Imam,2003)). Selain itu perkembangan akuntansi juga mengarah pada teori akuntansi positif atau deskriptif yang investigasinya sudah lebih terstruktur dengan menggunakan pendekatan induktif (didasarkan pada konklusi yang digeneralisasikan berdasarkan hasil

observasi dan pengukuran yang terinci (Anis dan Imam,2003). Berbagai teori positif atau deskriptif berkembang dengan pesat dalam akuntansi. Perkembangan teori mengarah pada teori positif (deskriptif) ini dibarengi dengan perubahan fokus teori akuntansi yang digunakan oleh lembaga akuntansi, misalnya FASB yang menekankan pada kegunaan dalam pengambilan keputusan dan tidak lagi terfokus pada *postulate* seperti terlihat pada kerangka konseptual yang diterbitkan oleh FASB mulai tahun 1979 yang dimulai dengan perumusan tujuan pelaporan keuangan (SFAC 1,1979 dalam Anis dan Imam,2003).

Teori akuntansi kadang-kadang dibingungkan dengan pengertian normatif dan positif. Watts dan Zimmerman (1986) menjelaskan teori normatif sebagai berikut : teori normatif berusaha menjelaskan informasi apa yang seharusnya dikomunikasikan kepada para pemakai informasi akuntansi dan bagaimana akuntansi tersebut akan disajikan. Jadi teori normatif berusaha menjelaskan apa yang seharusnya dilakukan oleh akuntan dalam proses penyajian informasi keuangan kepada para pemakai dan bukan menjelaskan tentang apakah informasi keuangan itu dan mengapa hal tersebut terjadi. Menurut Nelson dalam Anis dan Imam (2003) teori normatif sering dinamakan teori a priori (dari sebab ke akibat dan bersifat deduktif). Teori normatif bukan dihasilkan dari penelitian empiris tetapi dihasilkan dari kegiatan semi *research*. 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 (Arif,1999).

Usaha pemahaman secara empiris dan mendalam adalah adanya *move* dari komunitas peneliti akuntansi yang menitik beratkan pada pendekatan ekonomi dan perilaku (*behavior*). Perkembangan *financial economics* dan khususnya munculnya hipotesis pasar yang efisien (*efficient market hypothesis*) serta teori agensi (*agency theory*) telah menciptakan teori suasana baru bagi penelitian empiris manajemen dan akuntansi. Beberapa pemikir akuntansi dari Rochester dan Chicago mengembangkan apa yang disebut dengan *Positive Accounting theory* yang menjelaskan *why accounting is what it is, why accountants do what they do*, dan apa pengaruh dari fenomena ini terhadap manusia dan penggunaan sumber daya (Jensen,1976 dalam Anis dan Imam, 2003).

Pendekatan normatif maupun *positivist* hingga saat ini masih mendominasi dalam penelitian akuntansi. Artikel-artikel yang terbit di Jurnal *The Accounting Review* maupun *Journal of Accounting Research*, *Journal of Business Research* hampir semuanya menggunakan pendekatan *mainstream* dengan ciri khas menggunakan model matematis dan pengujian hipotesa. Walaupun pendekatan *mainstream* masih mendominasi penelitian manajemen dan akuntansi hingga saat ini, sejak tahun 1980-an telah muncul usaha-usaha baru untuk menggoyahkan pendekatan *mainstream*. Pendekatan ini pada dasarnya tidak mempercayai dasar filosofi yang digunakan oleh pengikut pendekatan *mainstream*. Sebagai gantinya, mereka meminjam metodologi dari ilmu-ilmu sosial yang lain seperti filsafat, sosiologi, antropologi untuk memahami akuntansi (Imam G,2000).

Dalam tulisan ini akan mencoba menjelaskan mengenai teori akuntansi positif/deskriptif, hipotesis teori akuntansi positif, dan riset yang mendukung dan mengkritik teori akuntansi positif.

TEORI AKUNTANSI POSITIF/DESKRIPTIF

Perkembangan teori positif tidak dapat dilepaskan dari ketidakpuasan terhadap teori normatif (Watt & Zimmerman, 1986). Selanjutnya dinyatakan bahwa dasar pemikiran untuk menganalisa teori akuntansi dalam pendekatan normatif terlalu sederhana dan tidak memberikan dasar teoritis yang kuat. Terdapat tiga alasan mendasar terjadinya pergeseran pendekatan normatif ke positif yaitu (Watt & Zimmerman, 1986) :

1. Ketidakmampuan pendekatan normatif dalam menguji teori secara empiris, karena didasarkan pada premis atau asumsi yang salah sehingga tidak dapat diuji keabsahannya secara empiris.
2. Pendekatan normatif lebih banyak berfokus pada kemakmuran investor secara individual daripada kemakmuran masyarakat luas.
3. Pendekatan normatif tidak mendorong atau memungkinkan terjadinya alokasi sumber daya ekonomi secara optimal di pasar modal. Hal ini mengingat bahwa dalam sistem perekonomian yang berdasarkan pada mekanisme pasar, informasi akuntansi dapat menjadi alat pengendali bagi masyarakat dalam mengalokasikan sumber daya ekonomi secara efisien.

Selanjutnya Watt & Zimmerman menyatakan bahwa dasar pemikiran untuk menganalisa teori akuntansi dalam pendekatan normatif terlalu sederhana dan tidak memberikan dasar teoritis yang kuat. Untuk mengurangi kesenjangan dalam pendekatan normatif, Watt & Zimmerman mengembangkan pendekatan positif yang lebih berorientasi pada penelitian empirik dan menjustifikasi berbagai teknik atau metode akuntansi yang sekarang digunakan atau mencari model baru untuk pengembangan teori akuntansi dikemudian hari. Apabila teori normatif menunjukkan cara terbaik untuk melakukan sesuatu berdasar premis, norma atau standar, teori positif berusaha menjelaskan atau memprediksi fenomena nyata dan mengujinya secara empirik (Godfrey et.al, 1997 dalam Anis dan Imam, 2003). Penjelasan atau prediksi dilakukan menurut kesesuaiannya dengan observasi dengan dunia nyata.

Aliran positif merupakan perspektif yang dikenal luas oleh kalangan akademisi saat ini. Aliran ini pertama kali diperkenalkan di Universitas Chichago, kemudian meluas ke beberapa Universitas lainnya di Amerika Serikat seperti Rochester, Barkley, Stanford, UCLA, NY (Rasyid, 1997). Teori akuntansi positif mempunyai suatu kepercayaan bahwa realita sosial berada secara independen dari manusia yang memiliki sifat atau esensi tersendiri. Hal ini mengakibatkan fenomena empiris terpisah dari penelitian. Dengan demikian validitas ilmiah dari dunia empiris diuji melalui observasi. Di dalam filsafat ilmu pengujian empiris ini dinyatakan dalam 2 cara (Chua, 1986 dalam Imam, 2000), yaitu :

1. Dalam pandangan aliran positivis ada teori dan seperangkat pernyataan hasil observasi independen yang digunakan untuk membenarkan atau memverifikasi kebenaran teori.

2. Dalam pandangan Popperian karena pernyataan hasil observasi merupakan teori *dependent* dan *fallible*, maka teori-teori ilmiah tidak dapat dibuktikan kebenarannya, tetapi memungkinkan untuk ditolak (*falsified*).

Meskipun ada 2 cara untuk pengujian empiris para peneliti tetap sepakat bahwa metode *hypotetico-deductive* menjadi pilihannya. Suatu penjelasan dikatakan ilmiah apabila 1) harus memasukkan satu atau lebih prinsip-prinsip umum atau hukum, 2) harus ada pra kondisi yang biasanya diwujudkan dalam bentuk pernyataan hasil observasi dan 3) harus ada satu pernyataan yang menggambarkan sesuatu yang dijelaskan (Imam G,2000).

Teori akuntansi positif menurut Scott (2000) berusaha untuk membuat prediksi yang baik sesuai dengan kejadian yang nyata. Lebih lanjut Godfrey et.al (1997) dalam Anis dan Imam (2003) menyatakan bahwa teori akuntansi positif berusaha menjawab antara lain pertanyaan berikut dari sudut pandang ekonomi. :

1. Apakah biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh dalam pemilihan metode akuntansi alternatif ?
2. Apakah biaya yang diperoleh sebanding dengan manfaat yang diperoleh dalam regulasi dan proses penentuan standar akuntansi ?
3. Apa dampak laporan keuangan yang dipublikasikan pada harga saham ?

Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan diatas dikembangkan teori akuntansi positif yang dapat dikelompokkan menjadi dua tahap, yaitu (Godfrey et al,1997 dalam Anis dan Imam,2003):

1. Penelitian akuntansi dan perilaku pasar modal. Dalam tahap ini tidak dijelaskan tentang praktek akuntansi, tetapi dilakukan penelitian terhadap hubungan pengumuman laba dengan reaksi harga saham. Untuk melakukan penelitian dalam tahap ini digunakan Hipotesis Pasar Efisien (*Efficiency Market Hypothesis*) (Scott,2000). Pasar modal efisien adalah pasar modal dimana harga surat-surat berharga yang diperdagangkan setiap waktu secara wajar dan merefleksikan semua informasi yang diketahui publik berkaitan dengan surat berharga dan *Capital Asset Pricing Model* (CAPM).
2. Penelitian dalam tahap kedua dilakukan untuk menjelaskan dan memprediksi praktek akuntansi antar perusahaan yang difokuskan pada alasan oportunistik dalam hal perusahaan memilih metode akuntansi tertentu, atau pada alasan efisiensi yaitu metode akuntansi dipilih untuk mengurangi biaya kontrak antara perusahaan dengan *stakeholder*-nya. Alasan pertama yaitu perspektif oportunistik disebut *ex-post* yaitu pemilihan metode akuntansi dilakukan sesudah diketahui faktanya. Alasan kedua yaitu perpektif efisiensi disebut *ex ante* karena pemilihan metode akuntansi dilakukan sebelum faktanya diketahui. Penelitian dibidang ini menggunakan *agency theory* yang membahas tentang paradigma pengendalian (*control*).

Aliran positif beranggapan bahwa antara kekuasaan dan politik sebagai sesuatu yang tetap dan sistem sosial dalam organisasi terdiri dari fenomena empiris konkrit dan bebas nilai (tidak tergantung) pada manajer dan karyawan yang bekerja didalamnya (Machintosh,1994 dalam Nur Indriantoro,1999). Kemudian *Positivist* menganggap dirinya sebagai pengamat yang netral, obyektif dan bebas nilai dari fenomena akuntansi yang diamati (Nur Indriantoro,1999). Teori akuntansi positif juga dibangun berdasarkan asumsi –asumsi tentang

the *nature of human society*. Diasumsikan bahwa manusia selalu menentukan tujuan terlebih dahulu sebelum memilih untuk melakukan suatu aksi. Dalam hal ini manusia memiliki “*a single superordinate goal*” yaitu “*utility maximization*”” asumsi ini muncul dalam teori agensi akuntansi. Menurut teori ini seorang agen (manajer) akan selalu menyukai untuk bekerja sedikit dari pada banyak, sementara pemilik (*principal*) berharap memaksimalkan pengembalian investasinya.

Sistem ekonomi kapitalis merupakan landasan yang kuat untuk berkembangnya akuntansi positif. Rasyid (1997) menyatakan bahwa hubungan antara teori dan praktek dalam akuntansi positif dengan adanya suatu *means-end dichotomy*, yaitu keterpisahan antara dunia teori dan praktek. Asumsi ini akibat logis dari asumsi ontologis (asumsi tentang obyek penelitian) yaitu pertanyaan tentang keberadaan suatu obyek penelitian dan realita sosial. Peneliti harus dapat meyakinkan dirinya tentang keberadaan sesuatu yang sedang dipelajari atau diteliti, apakah realita sosial yang akan diteliti merupakan suatu obyek yang konkrit atau merupakan suatu konsep (Gaffikin, 1989, 1998) Implikasinya dalam dunia akuntansi adalah bahwa akuntansi dan akuntan menyediakan informasi seefisien dan seefektif mungkin, sementara bagaimana manajer menggunakannya tidaklah menjadi perhatian akuntan dan akuntansi. Sejauh ini aliran positif selalu berupaya melakukan riset akuntansi dengan cara mengevaluasi hubungan antar variabel dengan hasil yang menyatakan signifikansi antar variabel tersebut. Oleh karena itu dalam evaluasi dan analisisnya aliran positif sangat mengandalkan penggunaan alat statistik. Semua kasus diupayakan untuk melihat dan disederhanakan menjadi rumusan statistik, akibatnya sering peneliti merasa kebingungan dengan hasil penelitian yang diperoleh karena semua permasalahan disederhanakan dengan rumusan statistik.

Pendekatan positif telah memberikan sumbangan yang berarti bagi pengembangan akuntansi menurut Watt Zimmerman (1986) :

- a. Menghasilkan pola sistematis dalam pilihan akuntansi dan memberikan penjelasan spesifik.
- b. Memberikan kerangka yang jelas dalam memahami akuntansi
- c. Menunjukkan peran utama *contracting cost* dalam teori akuntansi.
- d. Menjelaskan mengapa akuntansi digunakan dan memberikan kerangka dalam memprediksi pilihan akuntansi.
- e. Mendorong riset yang relevan dengan akuntansi dan menekankan pada prediksi serta penjelasan terhadap fenomena.

HIPOTHESIS TEORI AKUNTANSI POSITIF

Menurut Watt & Zimmerman (1986) tujuan teori akuntansi adalah untuk menjelaskan dan memprediksi praktek akuntansi. Penjelasan (*explanation*) menguraikan alasan mengapa suatu praktik dilakukan. Misalnya teori harus menjelaskan mengapa suatu praktek dilakukan, sebagai contoh teori harus menjelaskan mengapa banyak perusahaan lebih menyukai menggunakan metode FIFO dibanding LIFO, sedangkan prediksi (*prediction*) berarti teori harus mampu memprediksi berbagai fenomena praktik akuntansi yang belum dijalankan. Fenomena yang belum dijalankan tidak selalu fenomena yang akan datang, bisa 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 berisi seperangkat hipotesis yang 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 fenomena sosial tertentu yang diharapkan akan terjadi. Artinya persyaratan-persyaratan atau asumsi-asumsi yang mendukung suatu teori dapat dipenuhi, maka besar harapan (kemungkinan) bahwa gejala sosial tertentu akan terjadi, tetapi ini tidak berarti bahwa teori tersebut menyebabkan fenomena yang diprediksi tersebut terjadi. Dengan mendasarkan pada pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa teori terdiri dari hipotesis-hipotesis yang bersifat deskriptif sebagai hasil penelitian dengan menggunakan metode ilmiah tertentu. Hipotesis tersebut akan menjadi sumber acuan untuk menjelaskan dan memprediksi gejala-gejala atau peristiwa dalam akuntansi.

Hipotesis dalam teori akuntansi positif yang dirumuskan oleh Watt & Zimmerman (1986) dalam bentuk "*oportunistik*" yang sering diinterpretasikan, yaitu :

1. Hipotesis rencana bonus (*Plan Bonus Hypothesis*), dalam *ceteris paribus* para manajer perusahaan dengan rencana bonus akan lebih memungkinkan untuk memilih prosedur akuntansi yang dapat menggantikan laporan *earning* untuk periode mendatang ke periode sekarang atau dikenal dengan *income smoothing*.

Dengan hipotesis tersebut apabila manajer dalam sistem penggajiannya sangat tergantung pada bonus akan cenderung untuk memilih metode akuntansi yang dapat memaksimalkan gajinya, misalnya dengan metode *accrual*.

2. Hipotesis perjanjian hutang (*Debt Convenat Hypothesis*), dalam *ceteris paribus* manajer perusahaan yang mempunyai ratio leverage (*debt/equity*) yang besar akan lebih suka memilih prosedur akuntansi yang dapat menggantikan laporan *earning* untuk periode mendatang ke periode sekarang.

Dengan memilih metode akuntansi yang dapat memindahkan pengakuan laba untuk periode mendatang ke periode sekarang maka perusahaan akan mempunyai *leverage ratio* yang kecil, sehingga menurunkan kemungkinan *default technic*. Seperti diketahui bahwa banyak perjanjian hutang mensyaratkn peminjam untuk mematuhi atau mempertahankan rasio hutang atas modal, modal kerja, ekuitas pemegang saham dll. selama masa perjanjian, jika perjanjian tersebut dilanggar perjanjian hutang mungkin memberikan penalti, seperti kendala dalam deviden atau pinjaman tambahan.

3. Hipotesis biaya proses politik (*Politic Process Hypothesis*), dalam *ceteris paribus* semakin besar biaya politik perusahaan, semakin mungkin manajer perusahaan untuk memilih prosedur akuntansi yang menanggukhan laporan *earning* periode sekarang ke periode mendatang.

Hipotesis ini berdasarkan asumsi bahwa perusahaan yang biaya politiknya besar lebih sensitif dalam hubungannya untuk mentransfer kemakmuran yang mungkin lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang biaya politiknya kecil dengan kata lain perusahaan besar cenderung lebih suka menurunkan atau mengurangi laba yang dilaporkan dibandingkan perusahaan kecil.

Tiga hipotesis tersebut menunjukkan bahwa akuntansi teori positif mengakui adanya 3 hubungan keagenan (1) antara manajemen dengan pemilik, (2) antara manajemen dengan kreditur, (3) antara manajemen dengan pemerintah (Anis dan Imam, 2003). Masalah *agency* muncul disebabkan karena adanya asimetri informasi antara *agent* dan *principal*, dimana *agent* lebih banyak mempunyai informasi dibandingkan *principal*. sehingga menyebabkan adanya moral *hazard* (Ahmed R.B.,2000) :

RISET YANG Mendukung Teori Akuntansi Positif

Banyak periset yang telah membuktikan ketiga hipotesis yang dikemukakan oleh Watt & Zimmerman , adapun periset-periset tersebut adalah Scott (2000):

- a. Healy,1985 dengan hipotesis perencanaan bonus, yang menghasilkan bukti para manajer yang mendasarkan bonusnya pada *income netto* dilaporkan secara sistematis menggunakan kebijakan akuntansi *accrual* untuk pelaporan pendapatannya sehingga dapat memaksimalkan bonus.
- b. Sweeney,1994 dengan hipotesis perjanjian hutang, dihasilkan bukti bahwa perusahaan sering melanggar perjanjian hutang dalam bentuk pemeliharaan modal kerja dan ekuitas pemegang saham.
- c. Jones,1991 mengkaji perubahan perusahaan untuk menurunkan *income netto* yang dilaporkan untuk keringanan impor. Pemberian keringanan impor pada perusahaan tidak adil karena dipengaruhi oleh kompetisi asing, sebagian merupakan keputusan politik..
- d. Lev (1979) dalam hipotesis bonus – *debt covenant* adanya kecenderungan manajer menjadi opportunistik dengan menyelamatkan bonus dan mengabaikan perubahan *debt covenant* ketika efisiensi pasar yang diharapkan bereaksi negatif.

RISET YANG Mengkritik Teori Akuntansi Positif

Sejak tahun 1982 banyak artikel yang mengkritik dan mengevaluasi teori akuntansi positif yang telah dipublikasikan. Dalam hal ini para kritikus biasanya dikelompokkan menjadi tiga kelompok, yaitu (Lawrence AB,1992):

1. Kritik tentang teknik atau metode penelitian.

Dalam hal ini dinyatakan bahwa tulisan tentang akuntansi positif yang sudah disurvei gagal untuk mendiskripsikan model dari *multi person*/manusia secara keseluruhan sama untuk *multi period*/masa secara keseluruhan dan lemah dalam kedua strategi, yaitu : dalam pertimbangan dan pendekatan teori yang mungkin berguna dalam perkembangan teori formal.

Masalah utama dengan semua kritik pada metodologi berdasarkan ilmu pengetahuan ekonomi adalah penggunaan ilmu-ilmu ekonomi neoklasik sebagai basis utama untuk memahami teori akuntansi. Para ekonom telah lama mengetahui bahwa mudah bagi para pembuat keputusan untuk menggunakan harga-harga keseimbangan tetapi hanya jika ada alasan yang bagus untuk menganggap bahwa semua pasar adalah dalam keseimbangan. Pertanyaan yang terbuka adalah apakah maksudnya menggunakan harga-harga keseimbangan ketika tidak ada alasan yang mencukupi untuk menganggap bahwa semua pasar jelas. Kritik yang ada adalah bahwa pengujian pasar menyebabkan mereka hanya mempunyai pengaruh yang sedikit dalam riset akuntansi.

2. Kritik tentang filosofi lebih banyak didasarkan pada penekanan bahwa Watts & Zimmerman memberi batasan positif/normatif. Watts & Zimmerman tidak bersandar pada filsafat argumen-argumen ilmu pengetahuan lainnya dalam tulisan pertama mereka untuk mendukung metodologi yang sedang mereka kembangkan. Watt & Zimmerman menganggap bahwa *social world* dan strukturnya dapat dipandang secara terpisah dari individu yang dipelajarinya, hal ini tidak obyektif karena tidak mungkin peneliti terpisah dari obyek yang diteliti. Penelitian oleh Watt & Zimmerman sama dengan penelitian Chicago School Economist George Stigler dan Gary Becker (1977). Para peneliti menjelaskan fenomena konsekuensi dari memaksimalkan *utility* atau *profit* tidak langsung atau memaksimalkan kekayaan. Sementara mungkin dianggap sesuai/pantas oleh ekonom neoklasik yang beranggapan bahwa semua orang adalah pemaksimalisasi, juga sama pentingnya untuk mengakui adanya keberatan-keberatan terhadap asumsi seperti itu. Herbert Simon (1959, 1979) punya catatan yang panjang bahwa dalam banyak *keadaan*/situasi, dimana para pembuat keputusan tertarik pada pencapaian suatu tingkat kepuasan akan kegunaan/utilitas yang ditargetkan. Biaya untuk melakukan perbaikan terhadap proses untuk dapat benar-benar mencapai hasil yang maksimum secara analitis mungkin akan terlalu besar. Ketika seseorang memperdebatkan lebih jauh dalam menyokong upaya maksimasi kegunaan/utilitas yang diharapkan, maka keadaan bertambah buruk. Watts dan Zimmerman telah dapat menggeser pertanyaan-pertanyaan penelitian pada daerah/domain dimana ilmu ekonomi neoklasik sepertinya akan lebih cocok/sesuai dengan adanya situasi-situasi pilihan statis yang dihadapi para manajer dan praktisi akuntan yang harus dapat memutuskan prosedur mana yang akan digunakan.
3. Kritik tentang penelitian akuntansi yang didasarkan ekonomi.
 - a. *Metodologinya individu*, digambarkan bahwa setiap fenomena sosial sebagai konsekuensi pembuatan keputusan oleh individu. Singkatnya individu membuat keputusan tetapi tidak melaksanakan. Ketika komite menyusun standar, direktur membuat keputusan, metodologi individu mengatakan bahwa itu keputusan group dengan penjelasan keputusan yang dibuat oleh masing-masing anggota dalam komite. Para ekonom telah lama menyadari bahwa adalah hal yang mudah (dan secara logis konsisten) bagi seorang pembuat keputusan untuk menggunakan tingkat harga-harga keseimbangan (*equilibrium*) tetapi hanya jika tersedia alasan yang bagus yang menganggap bahwa seluruh pasar berada pada kondisi keseimbangan. Ketika terjadi kontradiksi logis pada tingkat yang rendah dimana suatu pasar tidak bebas, permintaan menjadi tidak sama/sebanding dengan

penawaran pada harga yang berlaku. Penggunaan harga ketidakseimbangan (*disequilibrium*) seperti itu akan membawa pada kesukaran-kesukaran matematis karena tidak semua pembeli (*demanders*) melakukan maksimisasi atau tidak semua pemasok (*suppliers*) melakukan maksimisasi. Karena anggapan akan adanya maksimisasi *universal* menjadi inti pokok metodologi dari Watts & Zimmerman, maka tidak dimungkinkan bagi mereka untuk mempertimbangkan adanya kegagalan-kegagalan pasar atau situasi-situasi ketidakseimbangan lain apapun. Karena itu, Demski menyanggah analisis *equilibrium* untuk menyokong "konsep/gagasan mengenai perilaku (*behavioral*)". Sampai saat dimana secara eksplisit model-model telah dapat diciptakan dengan mengikutsertakan "konsep/gagasan mengenai perilaku" dalam berurusan dengan bagaimana para pembuat keputusan menanggapi ketidaksempurnaan keseimbangan tersebut. Model-model pada kondisi keseimbangan yang tidak sempurna tidak dapat dipertimbangkan sebagai dasar yang dapat diandalkan untuk menganggap adanya suatu harga keseimbangan yang stabil.

- b. Pendekatan neoklasik dengan memaksimalkan hipotesisnya karena asumsi atau anggapan maksimisasi adalah hanya salah satu dari banyak asumsi yang diperlukan dalam teori neoklasik, dibawah klaim ini bahwa setiap individu membuat keputusan, subyeknya diberi batasan yang secara eksklusif memaksimalkan manfaat dari masing-masing personel. Dalam ekonomi neoklasik masalahnya adalah tidak pernah orang-orang benar-benar maksimal. Satu-satunya kritik yang mungkin adalah apakah ini dapat dilakukan dengan mudah. Ilmu ekonomi neoklasik secara menyedihkan lemah dalam soal dinamika (Demski,1988). Secara khusus, dia mengatakan bahwa pertanyaan yang penting adalah "bukan bagaimana pilihan-pilihan metode akuntansi bervariasi tergantung waktu dan keadaan, tetapi mengapa organisasi mendesain untuk memotivasi perilaku khusus ini dalam bidang akuntansi". Pertanyaan "bagaimana" menjelaskan daerah dari penelitian deskriptif dan pertanyaan "mengapa" menjelaskan yang ada pada teori-teori. Konsekuensi logis dari kritik Demski adalah untuk menjelaskan bahwa Watts dan Zimmerman itu mengajukan suatu teori yang deskriptif meskipun mereka mengklaim menawarkan/mengajukan penjelasan-penjelasan positif. Yang terpenting, Demski sepertinya menemukan bahwa teori akuntansi positif (contohnya, penjelasan (eksplanasi) berdasarkan ekonomi) merupakan dasar/basis yang tidak cukup bagi penelitian akuntansi. Adapun peneliti yang mengkritik teori positif dapat dilihat pada tabel berikut.

Peneliti	Topik	Kritikan
Ball dan Foster (1982)	Review atas penelitian akuntansi secara empiris	a. ukuran perusahaan dan perencanaan bonus dapat sebagai proksi untuk melupakan variabel - variabel lainnya. b. kelemahan teori yang mendukung konstruksi pondasi untuk besaran biaya politik c. Sampel yang digunakan tidak dapat dipertahankan
Tinker et.al. 1982	Teori Positif vs teori normatif	a. Teori positif merupakan nilai muatan dan pelindung untuk mencegah adanya bias. b. Mengabaikan penekanan kelas yang diperebutan
Christenson (1983)	Metodologi dan teori positif	a. Logikal positif menggunakan metodologi yang sudah usang. b. Pendekatan dalam " Sosiologi Akuntansi " di dalam teori akuntansi. c. Mengenalkan standar pengujian suatu argumentasi tentang perkecualian pembatalan pada teori. d. Tidak layaknya metode yang digunakan untuk menjelaskan konstruksi teori.
Holthausen & Leftwich (1983)	Review konsekuensi literatur ekonomi.	a. Keterbatasan interpretasi yang dihasilkan, disebabkan oleh : b. Tidak lengkapnya teori politik dan kontrak. c. Problem khusus dalam dependen dan independen variabel.
Lowe et.al (1983)	W & Z (1979)	a. Kerangka ekonomi tidak bisa dijustifikasi. b. Pendekatan positif membuka suatu perselisihan. c. Kesepakatan alami bukan merupakan suatu ilmu pengetahuan. d. Adanya perbedaan bukti yang disajikan.
Mc.Kee et.al (1984)	Replicasi dari W & Z (1978)	a. Hasilnya tidak dapat diterapkan pada sampel yang baru. b. Diluar sampel itu tidak dapat digunakan. c. Pengetahuan kedepan dari proporsi sampel bias pada estimasi parameter.
Whittington (1987)	Review W & Z (1986)	a. Antara argumentasi dan bukti yang disajikan tidak seimbang. b. Metodologinya ekstrim c. Teori positif bermuatan nilai. d. Pendekatan " sosiologi akuntansi " didalam teori akuntansi.
Hines (1988)	Christenson (1983) dan metodologi	Kelayakan evaluasi yang ditunjukkan tidak dapat dipraktikkan dalam penelitian akuntansi empiris.

KESIMPULAN

Teori positif berkembang karena ketidak puasannya terhadap teori normatif (1) ketidakmampuan normatif untuk menguji secara empiris, (2) normatif lebih banyak berfokus pada kemakmuran investor secara individu dari pada kemakmuran secara luas, (3) normatif tidak mendorong atau memungkinkan terjadinya alokasi sumber daya ekonomi secara optimal di pasar modal.

Teori positif mulai berkembang sekitar tahun 1960-an yang dipelopori oleh Watt & Zimmerman menitik beratkan pada pendekatan ekonomi dan perilaku dengan munculnya hipotesis pasar efisien dan teori agensi. Hipotesa yang digunakan oleh Watt & Zimmerman ada 3, yaitu (1) perencanaan bonus, (2) perjanjian hutang dan (3) biaya proses politik. Teori positif lebih mengacu pada penelitian empiris yang memaksimalkan keuntungan (baik investor, manajer maupun masyarakat luas) dalam memilih metode akuntansi yang ada.

Teori Positif dikritik oleh beberapa peneliti yang dapat dikelompokkan menjadi 3 kelompok, yaitu (1) kritik terhadap filosofi, positif menganut bahwa peneliti berada diluar area penelitian serta memaksimalkan *utility*nya. Hal ini tidak mungkin terjadi karena peneliti selalu berada pada area yang ditelitinya dan maksimalitas *utility* tidak mungkin dicapai hanya sebatas pada kepuasan (Hebert Simons). (2) kritik terhadap metodologi, teori positif menganut pendekatan bahwa maksimalisasi keuntungan dapat diperoleh melalui harga keseimbangan pasar. Hal ini tidak mungkin karena penelitian dengan harga keseimbangan pasar sangat sedikit pengaruhnya terhadap kontribusi penelitian akuntansi. (3) kritik terhadap penelitian dengan pendekatan ekonomi, yaitu pemaksimalisasi individu yang tidak mungkin atau tidak mudah untuk menghitungnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmed Riahi Belkaoui,2000, *Accounting Theory*,Ed. Fourth, Thomson Learning.
- Anis Chariri dan Imam Ghozali,2003,: *Teori Akuntansi*, BP Undip.
- Arif Budiarto,1999, Teori akuntansi Dari Pendekatan Normatif ke Positif, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 1 No.3, Desember, hal. 163-182.
- Graffikin,MJR,1989, *Accounting Methodology and the Work of R.J. Chambers*, New York : Garland Publishing Co.
- ,1998, Legacy of the Golden Age, Recent Developments in the Methodology of Accounting, *Abacus* 24(1) hal 16-36
- Imam Ghozali,2000, *Paradigma Penelitian Akuntansi*, Seminar Dialog Nasional Akuntansi, November, Semarang
- Lawrence Boland,1992, Critizing Positive Accounting Theory, *Journal of Accounting Research*, Vol.9, no. 1(fall), hal. 142-170
- Nur Indriantoro,1999,Aliran-aliran Pemikiran Alternatif dalam Akuntansi, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol.14, No. 3, hal 101-105
- Rasyid,1997, Mengakarkan Akuntansi pada Bumi Sosio Kultural Indonesia: Perlunya Persektif Alternatif,*Media Akuntansi*, N0.23/Th.IV,hal 13-21.
- Scott,2000,*Financial Accounting Theory*, Prentice hall Inc.
- Watts and Zimmerman, 1986,*Positive Accounting Theory*, Prentice Hall.
- ,1990, Positive Accounting Theory : Ten Year Perspective, *Accounting Review*, Vol. 65,January