

PERGESERAN PARADIGMA AKUNTANSI DARI POSITIVISME KE PERSPEKTIF SOSIOLOGIS DAN IMPLIKASINYA TERHADAP PENDIDIKAN AKUNTANSI DI INDONESIA¹

4

Imam Ghozali
(Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro)

Abstrak

Pengembangan ilmu akuntansi dari akuntansi seni menjadi akuntansi sebagai ilmu (*science*) tidak dapat dilepaskan dari filsafat ilmu khususnya paham positivisme logis. Pada awal perkembangannya akuntansi didekati secara normatif dan pendekatan ini menimbulkan kesenjangan antara dunia praktek dengan yang diajarkan di bangku kuliah. Periode berikutnya akuntansi dikembangkan dengan pendekatan akuntansi positive. Dominasi paham positivisme ini mendapatkan kritik tajam dari paham sosiologis.

Keyword : Akuntansi Normatif, Akuntansi Positive, Akuntansi Sosiologis, Filsafat Ilmu

Perdebatan tentang Ilmu Akuntansi sebagai seni (*art*) atau ilmu (*science*) telah dimulai sejak tahun 1970-an. Secara tradisional akuntansi didefinisikan sebagai seni hal ini tampak dari buku-buku teks akuntansi yang ditulis sekitar tahun 1960-an yang secara umum mendefinisikan akuntansi sebagai : seni mencatat dan meringkas transaksi-transaksi bisnis dan menginterpretasikan pengaruhnya terhadap kegiatan unit ekonomi (Pyle and White, 1969).

Seperti dinyatakan oleh Sudibyo (1986) pada umumnya akuntan tidak menyadari perbedaan akuntansi sebagai bidang studi dan akuntansi sebagai bidang pekerjaan. Dalam praktik akuntansi terdapat langkah-langkah yang dilakukan tidak menurut alur logika yang jelas dan langkah ini diambil atas dasar *judgment* akuntan. Unsur *judgment* inilah yang dipakai sebagai dasar pendefinisian akuntansi sebagai suatu seni.

Mulai tahun 1970-an banyak akademisi akuntansi yang mulai menolak definisi akuntansi sebagai seni dan berpendapat bahwa akuntansi adalah suatu ilmu atau *science*, atau paling tidak akuntansi harus dikembangkan sebagai ilmu. Pengembangan akuntansi sebagai ilmu menghendaki diterapkannya *scientific methodology* dalam pengembangan teori akuntansi seperti dinyatakan oleh Sterling (1975) dalam kutipan berikut ini:

It seems to me that our ability to resolve issues stems from the way in which we define our problems.....Most accounting issues are not "researchable" in the scientific sense of subjecting them to test of theoretical and empirical import. Instead accounting issues are defined as matters of tastes as in art and "research" consists of arguments whether one persons's tastes are better than another.

¹ Pidato Pengukuhan Guru Besar Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

Penggunaan *scientific methodology* untuk pengembangan teori akuntansi tidak dapat dilepaskan dari filsafat ilmu terutama paham positivisme logis yang dikembangkan oleh Lingkaran Vienna (*Vienna Circle*) yang diketuai oleh Moritz Schlick. Menurut aliran ini, ilmu bermula dari observasi empiris, setiap observasi empiris akan menghasilkan *singular statement* dan jika kondisi tertentu dipenuhi maka dapat dibenarkan melakukan generalisasi dari *singular statement* menjadi hukum universal atau teori

Menurut Chalmers (1991) kondisi tertentu yang harus dipenuhi untuk dapat menarik simpulan menjadi hukum universal adalah : (1) jumlah pernyataan observasi yang digunakan sebagai dasar generalisasi harus besar, (2) observasi tersebut harus diulang-ulang dengan berbagai kondisi yang berbeda, (3) pernyataan observasi yang diterima tidak boleh bertentangan dengan hukum universal yang dihasilkan dari pernyataan tersebut.

Melalui pengamatan terbatas terhadap metal yang dipanaskan akan menciptakan hukum yang menyatakan bahwa " metal akan memuai jika dipanaskan". Cara berpikir seperti ini disebut dengan penalaran induktif atau positif. Jadi ilmu pengetahuan didasarkan pada prinsip induksi yang dapat didefinisikan: jika dalam jumlah besar A telah diobservasi dalam kondisi yang berbeda, dan jika semua A yang telah diobservasi tersebut tanpa kecuali memiliki properti B, maka semua A memiliki properti B.

Apabila seorang ilmuwan telah mendapatkan hukum universal atau teori, maka ia dapat menarik konsekuensi hukum universal tersebut sebagai penjelas (*explanation*) dan peramalan. Sebagai misal hukum universal yang menyatakan bahwa metal akan memuai jika dipanaskan, maka memungkinkan kita meramalkan dan menjelaskan bahwa rel kereta api yang dipasang tanpa memberinya ruang antara akan mengalami distorsi dalam keadaan matahari panas.

Penalaran seperti ini disebut penalaran deduktif atau normatif dan cara menarik kesimpulan hanya menggunakan prinsip logika yang sering disebut dengan logika silogisme. Kalau premis I benar, Premis II juga benar, maka konklusinya juga harus benar.

Teori Akuntansi Normatif

Perdebatan apakah ilmu akuntansi sebagai ilmu (*science*) atau seni sebetulnya bermula pada kedua pendekatan di atas yaitu pendekatan positif atau normatif. Teori akuntansi normatif ingin menjawab apa yang seharusnya dilakukan oleh akuntansi dalam praktik sehari-hari. Jadi akuntansi normatif ingin menjawab pertanyaan yang berkaitan dengan, " berapa besarnya biaya, pendapatan, kekayaan (*asset*) dan hutang yang harus dilaporkan?

Penalaran deduktif (bukan empiris dan analisis bukti) yang digunakan dalam riset-riset akuntansi normatif seperti yang dilakukan oleh Paton (1922), Edwards and Bell (1961), Chamber (1966), dan Sterling (1970) untuk sampai pada kesimpulan apa " yang harus" dilakukan. Teori tentang *Income* sebagai derivasi dari teori Ekonomi Neoklasik sebagai basis paradigma akuntansi normatif.

Paton (1922) merupakan perintis pertama yang mencari basis teori akuntansi dengan karyanya *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise* di mana dia mengidentifikasi ada sebelas *postulate* akuntansi. Paton sangat dipengaruhi oleh teori Ekonomi Neoklasik. Konsep tentang "*Income*" dan "*Wealth*" diadopsi dari teori Ekonomi Neoklasik.

Mereka menganggap bahwa *Income* yang didasarkan atas satu metode penilaian secara ideal memenuhi kebutuhan semua pemakai laporan keuangan atau sering dikenal dengan "*True Income Theory*". Para pemikir akuntansi ini mencoba memformulasikan "*globally accepted policy recommendations*" standar akuntansi. Dalam kaitan dengan pengukuran aktiva dengan menggunakan konsep *net*

realizable value (Chambers, 1966), *replacement cost* (Edward and Bell, 1961; Paton, 1922). Konsep *true income* menurut mereka adalah perbedaan antara *current valuation net asset* pada dua titik waktu yang berbeda.

Penalaran deduktif-normatif ini juga berkembang di akuntansi manajemen dan menjadi dasar ditemukannya beberapa teknik akuntansi manajemen yang muncul dalam buku-buku teks akuntansi manajemen sekitar tahun 1960-an sampai 1980-an. Menurut penalaran deduktif, Teori Ekonomi Neoklasik mengajarkan bahwa tujuan utama perusahaan didirikan adalah untuk mendapatkan laba yang setinggi-tingginya atau mencapai biaya yang seminimal mungkin yang dikenal dengan konsep efisiensi.

Berdasarkan pada premise laba yang tinggi atau biaya yang minimal ditarik logika deduktif, jika perusahaan harus membeli bahan baku, maka berapa jumlah bahan baku yang harus dibeli agar biayanya minimal. Logika deduktif-normatif ini menghasilkan teknik manajemen yang dikenal dengan *Economic Order Quantity* (EOQ). Jika perusahaan ingin mendapatkan jumlah laba tertentu, berapakah jumlah produk yang harus diproduksi dan dijual. Logika deduktif ini menghasilkan teknik akuntansi manajemen *Break-Even Point* (BEP).

Hampir semua teknik-teknik akuntansi manajemen yang dibahas dalam buku-buku teks akuntansi manajemen yang ditulis sekitar tahun 1970-an seperti teknik biaya standar, PERT, analisis sensitivitas ditemukan dengan cara berpikir deduktif-normatif. Oleh karena teknik-teknik ini hanya diturunkan dari penalaran deduktif, maka teknik-teknik ini tidak mempunyai kandungan empiris (teknik yang sesungguhnya diterapkan dalam praktik bisnis sesungguhnya).

Apa yang sesungguhnya terjadi adalah adanya kesenjangan antara teori yang diajarkan di perguruan tinggi dengan apa yang sesungguhnya digunakan dalam dunia praktik. Hasil penelitian empiris di beberapa negara menunjukkan bahwa teori yang diajarkan dalam teks book akuntansi manajemen dalam kenyataannya jarang sekali digunakan oleh perusahaan dalam praktik sehari-hari mereka.

Hasil penelitian terhadap penggunaan teknik-teknik akuntansi manajemen oleh perusahaan di Amerika Serikat yang meliputi teknik *critical path*, *inventory models*, *network analysis*, *linear programming* serta teknik-teknik lainnya mengindikasikan rendahnya penggunaan teknik-teknik ini (Vatter, 1967; Gaither, 1975; Green, 1977; Kiani-Aslani, 1978; Forgione, 1983). Lonnstedt (1973) meneliti 12 perusahaan yang tercatat di *Stocklom Stock Exchange* menemukan bahwa penggunaan teknik-teknik akuntansi manajemen rata-rata kurang dari 30% dari total penyelesaian proyek. Begitu juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Kwong (1986) terhadap perusahaan di Malaysia dan Singapore mengkonfirmasi hasil penelitian sebelumnya. Begitu juga penelitian yang dilakukan Ghazali (1995) terhadap frekuensi penggunaan 25 teknik akuntansi manajemen pada 500 perusahaan terbesar di Australia menghasilkan simpulan yang tidak berbeda dengan penelitian sebelumnya.

Teori Akuntansi Positif

Kegagalan akuntansi normatif untuk menjelaskan apa yang sesungguhnya digunakan dalam praktik bisnis telah menimbulkan pergeseran pendekatan filosofis dari akuntansi normatif ke akuntansi positif. Alasan yang mendasari pergeseran pendekatan ini adalah pendekatan normatif yang telah berjaya sekitar tahun 1960-an sampai 1970-an tidak dapat menghasilkan teori akuntansi yang siap dipakai

dalam praktik bisnis sehari-hari.

Desain sistem akuntansi yang dihasilkan dari penelitian normatif dalam kenyataannya jarang dipakai di dalam praktik. Sebagai akibatnya muncul anjuran untuk memahami secara deskriptif berfungsinya sistem akuntansi di dalam praktik nyata. Harapannya dengan pemahaman dari praktik langsung akan muncul desain sistem akuntansi yang lebih berarti.

Alasan lain yang mendasari usaha pemahaman akuntansi secara empiris dan mendalam adalah adanya permintaan dari komunitas peneliti akuntansi berbasis ekonomi dan perilaku (*behavioral*). Perkembangan *financial economics* dan khususnya munculnya hipotesis pasar efisien (*efficient market hypothesis*) serta teori agensi (*agency theory*) telah memunculkan suasana baru bagi penelitian empiris di bidang akuntansi. Menurut Jensen (1976) untuk mengatasi persoalan ini, beberapa pemikir akuntansi dari Chicago University dan Rochester University mengembangkan apa yang disebut *Positive Accounting Theory* yang ingin menjelaskan "why accounting is what it is, why accountant do what they do"

Pelopop teori akuntansi positif adalah Watts and Zimmerman (1978, 1979) dengan artikel yang mendapatkan *AICPA award for Notable Contribution to the Accounting Literature*. Menurut mereka usaha-usaha yang telah dilakukan untuk membangun teori akuntansi adalah *unscientific* oleh karena usaha-usaha itu bersifat preskriptif atau normatif dan bukan positif atau deskriptif.

Teknik-teknik akuntansi manajemen baru yang muncul pada buku-buku teks akuntansi lima tahun terakhir seperti *Just in Time (JIT)*, *Total Quality Management (TQM)*, *Target Costing*, *Activity Based Costing*, *Activity Based Management*, *Balance Score Card* adalah wujud dari penemuan dengan penalaran induktif atau positif. Berdasarkan pada observasi empiris di lapangan teknik-teknik akuntansi manajemen apa saja yang dipakai oleh perusahaan Jepang sehingga mampu bersaing dengan rivalnya USA ditemukan bahwa perusahaan Jepang ternyata dalam melakukan efisiensi menggunakan teknik JIT dan *Target Costing*.

Akuntansi Positif dan Pendekatan Sosiologis

Pendekatan akuntansi normatif maupun positif sampai saat ini masih mendominasi penelitian akuntansi. Artikel-artikel yang terbit pada jurnal bergengsi seperti *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, *Journal of Management Accounting Research* hampir sebagian besar menggunakan pendekatan *mainstream* akuntansi positif dengan ciri khas menggunakan model matematis dan pengujian hipotesis secara statistik.

Walaupun pendekatan *mainstream* positif masih mendominasi penelitian akuntansi hingga saat ini, sejak tahun 1980-an telah muncul usaha-usaha baru untuk menggoyang pendekatan positif. Pendekatan ini pada dasarnya tidak mempercayai dasar filosofi yang digunakan oleh pengikut *mainstream* positif. Sebagai gantinya, mereka meminjam metodologi dari ilmu-ilmu sosial yang lain seperti filsafat, sosiologi, dan antropologi untuk memahami akuntansi dan pendekatan ini sering disebut pendekatan sosiologis akuntansi.

Pada bagian berikut ini akan dijelaskan dasar filosofi masing-masing pendekatan. Pemahaman akan dasar filosofi ini akan memberikan penjelasan kelebihan dan kekurangan masing-masing pendekatan dalam memahami ilmu akuntansi. Untuk memudahkan memahami dasar filosofi masing-masing pendekatan penelitian akuntansi digunakan kerangka pengelompokan yang dikembangkan oleh Burrell dan Morgan (1979).

Burrell dan Morgan (1979) mereview dan mengelompokkan penelitian dalam bidang ilmu organisasi menurut teori yang melandasi dan anggapan-anggapan filosofisnya. Pengelompokkan ini akan dipakai untuk mengelompokkan dan mereview penelitian-penelitian yang berhubungan dengan aspek-aspek sosial dan organisasi akuntansi.

Kerangka Burrell dan Morgan disusun dari dua dimensi independen berdasarkan atas anggapan-anggapan dari sifat ilmu sosial dan sifat masyarakat. Dimensi ilmu sosial dibagi menjadi 4 elemen yang saling berhubungan yaitu anggapan tentang ontologi, epistemologi, aksiologi, dan sifat manusia.

Ontologi adalah cabang metafisika mengenai realitas yang berusaha mengungkapkan ciri-ciri segala yang ada, baik ciri-ciri yang universal, maupun yang spesifik. Jadi landasan ontologis adalah suatu pengetahuan yang mengacu kepada apa yang digarap dalam penelaahannya, dengan kata lain apa yang hendak diketahui melalui kegiatan penelaahan itu.

Epistemologi adalah cabang filsafat yang menyelidiki secara kritis hakikat, landasan, batas-batas, dan patokan kesahihan (validitas) pengetahuan, yang lebih mendasar daripada metodologi. Karena itu asumsi-asumsi epistemologis suatu bentuk pengetahuan tercermin pada metodologi yang diterapkan dalam pengembangan pengetahuan tersebut. Landasan epistemologis ini menentukan cara-cara yang dipakai untuk memperoleh dan memvalidasi pengetahuan.

Aksiologi adalah telaah tentang nilai-nilai, sedangkan teologi telaah tentang tujuan pemanfaatan pengetahuan. Landasan aksiologis atau teologis mengacu kepada nilai-nilai yang dipegang dalam menentukan pengembangan, memilih dan menentukan prioritas bidang penelitian, dan menerapkan serta memanfaatkan pengetahuan.

Pendekatan *mainstream* positif maupun pendekatan sosiologis dalam penelitian akuntansi dapat dilihat dari anggapan-anggapan di atas. Dilihat dari aspek ontologis yang berhubungan dengan sifat dari realitas obyek yang akan diteliti, pendekatan *mainstream* positif beranggapan bahwa dunia sosial dan strukturnya dapat dipandang memiliki keberadaan secara empiris dan konkret di luar diri peneliti serta terpisah dari individu yang ingin mempelajarinya. Sementara itu pendekatan sosiologis beranggapan bahwa keberadaan suatu realitas merupakan produk dari kesadaran individu- dunia sosial yang terdiri dari konsep dan label-label yang diciptakan oleh manusia untuk membantu memahami realitas.

Dilihat dari aspek epistemologi yang berhubungan dengan sifat dari ilmu pengetahuan, pendekatan *mainstream* akuntansi positif beranggapan bahwa ilmu pengetahuan dianggap dapat diperoleh lewat observasi (induksi) dan disusun secara sepotong-sepotong. Sementara itu pendekatan sosiologis beranggapan bahwa ilmu pengetahuan dapat dikaitkan dengan unsur subyektif dan bersifat personal – dunia sosial hanya dapat dipahami dengan cara pertama mendapatkan ilmu pengetahuan dari subyek yang sedang di investigasi.

Apabila dikaitkan dengan anggapan tentang sifat manusia yang menunjuk pada hubungan antara manusia dengan lingkungannya, pendekatan *mainstream* akuntansi positif beranggapan bahwa perilaku manusia dan pengalaman-pengalamannya ditentukan dan dibatasi oleh lingkungannya. Sedangkan pandangan sosiologis akuntansi beranggapan bahwa manusia dapat dipandang memiliki otonomi dan kebebasan, dan mampu menciptakan lingkungan yang dikehendaknya.

Pada dimensi yang lain, ada dua alternatif pendekatan terhadap keberadaan masyarakat. Pendekatan *mainstream* akuntansi positif beranggapan bahwa ada keteraturan, *order* dan stabilitas yang digunakan untuk menjelaskan mengapa masyarakat cenderung untuk selalu dalam kebersamaan. Sedangkan pendekatan sosiologis lebih menitikberatkan pada pembagian mendasar dari kepentingan, konflik dan ketidakadilan distribusi kekuasaan yang pada gilirannya menimbulkan perubahan radikal.

Mainstream Akuntansi positif

Chua (1986) menyatakan ontologi *mainstream* akuntansi positif percaya pada realisme fisik yaitu klaim yang menyatakan ada realitas fisik yang obyektif dan terlepas dari diri manusia. Apa yang ada "di luar sana" (obyek) dianggap independen dari subyek yang ingin mengetahuinya, dan ilmu pengetahuan diperoleh apabila subyek menemukan realitas obyektif ini. Oleh karena perbedaan obyek – subyek ini, individu atau peneliti akuntansi tidak menciptakan realitas di sekelilingnya.

Anggapan adanya obyek yang terpisah dari subyek membawa konsekuensi adanya perbedaan antara observasi dan teori yang digunakan untuk menggambarkan realitas empiris. Ada observasi terhadap dunia nyata yang terpisah dari teori, dan observasi tadi digunakan untuk menguji validitas ilmiah dari teori. Di dalam filsafat ilmu, pengujian empiris ini dinyatakan dalam dua cara (Chua, 1986):

1. Dalam pandangan aliran positif ada teori dan seperangkat pernyataan hasil observasi independen yang dapat digunakan untuk membenarkan atau memverifikasi kebenaran teori.
2. Dalam pandangan Popperian karena pernyataan hasil observasi merupakan teori dependen dan *fallible*, maka teori-teori ilmiah tidak dapat dibuktikan kebenarannya, tetapi memungkinkan untuk ditolak (*falsified*)

Walaupun terdapat dua cara dalam pengujian empiris yaitu apakah teori itu "*verified*" atau "*falsified*", tampaknya para peneliti akuntansi menggunakan cara pertama yaitu dengan menggunakan metode *hypothetico-deductive* untuk menjelaskan ilmiah tidaknya suatu penelitian. Suatu penjelasan dikatakan ilmiah apabila memenuhi tiga komponen. Pertama, harus memasukkan satu atau lebih prinsip-prinsip umum atau hukum. Kedua, harus ada prakondisi yang biasanya diwujudkan dalam bentuk pernyataan-pernyataan hasil observasi. Ketiga, harus ada satu pernyataan yang menggambarkan sesuatu yang sedang dijelaskan. *Hypothetico-deductive* dapat dijelaskan sebagai berikut:

Premis I (Hukum Universal):	Suatu lingkungan yang kompetitif selalu mengakibatkan penggunaan lebih dari satu jenis sistem pengendalian manajemen.
Premis II (Pra Kondisi) :	Perusahaan A menghadapi lingkungan yang kompetitif
Konklusi (Explanandum) :	Perusahaan A menggunakan lebih dari satu jenis sistem pengendalian manajemen.

Manusia dianalisis sebagai kesatuan yang secara pasif digambarkan dengan cara obyektif. Pandangan seperti ini tercermin dari hasil penelitian akuntansi seperti *contingency theory of management accounting* (Govindarajan, 1984; Hayes, 1977; Kwandwalla, 1972), *Information processing mechanism* (Libby, 1975), *efficient capital market research* (Ball and Brown, 1968) dan *agency theory* (Baiman, 1982). Semua teori akuntansi ini muncul dalam rangka usaha untuk menemukan realitas obyektif.

Anggapan adanya realitas obyektif yang terpisah dari subyek dapat dilihat pada penelitian di pasar modal yang menyatakan "*sophisticated investors can 'see through' or 'look behind' accounting numbers; that they are 'not fooled' by accounting numbers and can 'unravel'*" (Holthausen and Leftwich, 1983). *Agency theory* juga menyatakan bahwa 'angka akuntansi' atau *accounting numbers* dapat digunakan untuk memonitor realitas.

Penelitian di bidang pasar modal dan teori agensi menggunakan variable 'size' untuk mengukur besarnya perusahaan berdasarkan total aktiva, dan variabel "leverage" sebagai ukuran karakteristik perusahaan. Penelitian ini ingin menjelaskan perilaku akuntansi dengan menggunakan konstruk yang merupakan produk dari perilaku itu sendiri. Akuntansi positif tidak melihat bahwa keberadaan perusahaan tidak bisa dipisahkan dari perilaku akuntansi yang mengukur keberadaan perusahaan itu.

Aspek lain dari realitas dalam penelitian akuntansi *mainstream* adalah sifat manusia. Pada penelitian pasar modal dan teori agensi mengasumsikan bahwa motivasi manusia semata-mata berdasarkan pada *economic self-interest*. Seperti tercermin pada teori agensi yang menyatakan bahwa di dalam suatu organisasi ada hubungan kontrak antara *principal* (pemilik) dengan *agent* (manager). Masing-masing pihak baik *principal* maupun *agent* memiliki kepentingan untuk memaksimalkan utilitasnya. Jika terjadi ketidakseimbangan informasi atau asimetri informasi antara *principal* dan *agent*, maka akan terjadi *moral hazard*, yaitu manager cenderung untuk menipu prinsipal (Scapen, 1991). Dalam teori pasar modal juga diasumsikan bahwa pemilik atau *shareholders* akan memaksimalkan *return* dari investasinya.

Mainstream akuntansi positif beranggapan bahwa akuntansi berfungsi dalam lingkungan pasar kompetitif. Akuntansi sebetulnya mengkomunikasikan realitas ekonomi dan realitas ekonomi tersebut dianggap sebagai barang ekonomi. Pasar diasumsikan terjadi secara *natural* dan mekanisme permintaan-penawaran dan harga dianggap *impersonal* dan bebas nilai. Akuntansi positif berpandangan bahwa *standard-setting bodies* tidak perlu ada karena hanya akan mengintervensi berjalannya pasar bebas dan proses akuntansi keuangan akan lebih efisien jika diserahkan pada mekanisme pasar. Namun demikian beberapa peneliti *mainstream* akuntansi positif berpendapat bahwa karena pasar dalam dunia nyata tidak sempurna (*imperfect*), maka masih diperlukan adanya regulasi dan *standard-setting* (Hines, 1989).

Mainstream akuntansi positif beranggapan bahwa masyarakat itu pada dasarnya menginginkan keteraturan (*order*) dan stabilitas. Konflik dalam tujuan seperti antara *principal* dan *agent* dan antara departemen fungsional dalam perusahaan diakui keberadaannya, tetapi semua ini dianggap dapat dikelola oleh manager. Menjadi tugas manager untuk menghilangkan atau menghindari terjadinya konflik melalui desain sistem pengendalian manajemen seperti penggunaan anggaran, biaya standar, alokasi biaya (Hopwood, 1974; Zimmerman, 1979). Adanya konflik dipandang sebagai perilaku *dysfunctional* dalam hubungannya dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan. Pendekatan *mainstream* menganggap bahwa organisasi dan pasar bebas (*free market*) memiliki kecenderungan untuk mencapai kestabilan masyarakat.

Pendekatan Sosiologis Akuntansi

Tujuan sosiologi adalah mendapatkan pengetahuan tentang sifat organisasi manusia agar supaya dapat menginterpretasikan bagaimana dan mengapa kejadian sosial itu terjadi (Turner, 1986). Sosiologi organisasi mencoba menghubungkan organisasi dalam konteks sosial yang lebih luas. Penelitian akuntansi yang menggunakan pendekatan sosiologi ingin memahami peran akuntansi dalam organisasi dan mencoba menghubungkan akuntansi dan praktiknya pada konteks yang lebih luas (Arnold dan Sutton, 1997).

Pandangan *mainstream* akuntansi positif yang mengatakan bahwa akuntansi dibentuk oleh lingkungannya mendapatkan kritik dari pandangan sosiologi akuntansi. Akuntansi dalam kenyataannya dapat pula mempengaruhi lingkungannya seperti dinyatakan oleh Mathews dan Parera (1993):

Walaupun pandangan tradisional melihat bahwa akuntansi dibangun melalui interaksi sosial (*socially constructed*) sebagai hasil dari kejadian sosial, ekonomi, dan politik, namun ada pendekatan lain yang melihat bahwa akuntansi dapat membentuk lingkungannya dengan interaksi sosial (*socially constructing*).

Akuntansi dapat diibaratkan laksana pedang bermata dua. Ia dapat dibentuk oleh lingkungannya dan sekaligus membentuk lingkungannya. Hal ini dapat diartikan bahwa akuntansi bukanlah suatu bentuk ilmu pengetahuan dan praktik yang bebas nilai (*value free*) seperti yang diklaim oleh *mainstream* akuntansi positif, tetapi sebaliknya adalah disiplin dan praktik yang sangat sarat dengan nilai.

Mainstream akuntansi positif yang secara ontologi dipengaruhi oleh paham *physical realism* yang menganggap realitas obyektif berada secara bebas dan terpisah di luar diri manusia sebetulnya meniadakan fakta tentang manusia aktif yang secara rasional mampu mengkonstruksi realitas kehidupannya (Hines, 1989). Pandangan ontologi *physical realism* yang mekanistik menurut Capra dalam Triyuwono (2000) adalah pandangan ontologi yang tidak tepat untuk memahami fenomena sosial seperti ilmu akuntansi. Lebih lanjut Capra (1997) berargumentasi :

.....ilmuwan ilmu-ilmu sosial telah mencoba dengan sangat keras untuk memperoleh kehormatan dengan cara mengadopsi paradigma a la Descartes dan metode-metode fisika a la Newton (yang sangat mekanistik). Namun demikian, kerangka a la Descartes seringkali sangat tidak cocok untuk fenomena-fenomena yang mereka gambarkan, dan akibatnya model-model mereka menjadi tidak realistis.

Lebih lanjut Capra (1997) mengatakan :

Ilmu ekonomi (dan akuntansi) saat ini ditandai dengan pendekatan reduksionis dan terpecah-pecah.... Para ahli ekonomi (dan akuntansi) biasanya gagal mengetahui bahwa ekonomi (dan akuntansi) hanyalah satu aspek dari suatu keseluruhan susunan ekologis dan sosial; suatu sistem hidup yang terdiri manusia dalam interaksi yang terus-menerus....

Seperti dinyatakan oleh Triyuwono (2000) anggapan bahwa ilmu pengetahuan akuntansi yang "bebas nilai" adalah suatu hal yang mengada-ada. Karena dalam kenyataannya akuntan sendiri tidak akan bisa menanggalkan "nilai" (misal, ilmu pengetahuan, pengalaman, sifat, dan nilai masyarakat) yang melekat secara inheren dalam "diri"-nya. Akuntan bukan "tabula rasa", realitas yang diteliti adalah realitas yang tidak bebas nilai. Karena realitas tersebut dibangun melalui proses interaksi sosial.

Kritik terhadap landasan filosofi *mainstream* akuntansi positif memunculkan pendekatan baru dalam penelitian akuntansi yang bersifat sosiologis yang bertolak belakang dengan akuntansi positif. Paradigma yang diajukan dari pemikiran akuntansi ini adalah paradigma interpretif dan paradigma teori kritis.

Pendekatan Interpretif

Pendekatan interpretif berasal dari filsafat Jerman yang menitikberatkan pada peranan bahasa, interpretasi, dan pemahaman di dalam ilmu sosial. Pendekatan ini memfokuskan pada sifat subyektif dan dunia sosial dan berusaha memahaminya dari kerangka berpikir obyek yang sedang dipelajarinya. Jadi fokusnya pada arti individu dan persepsi manusia terhadap realitas dan bukan pada realitas

independen yang berada diluar mereka. Manusia secara terus menerus menciptakan realitas sosial mereka dalam rangka berinteraksi dengan yang lain (Schultz, 1967). Tujuan pendekatan interpretif tidak lain adalah menganalisis realitas sosial semacam ini dan bagaimana realitas sosial tersebut terbentuk.

Pendekatan interpretif berasal dari tradisi fenomenologi dan etnografi yang memfokuskan pada observasi mendalam terhadap situasi tertentu dengan harapan dapat mendapatkan pemahaman mendalam dari pengalaman sehari-hari akuntansi dan akuntan. Analisis semacam ini memberikan penjelasan *accounting in action* dan pemahaman perubahan dinamis dari ilmu akuntansi dan praktik akuntansi dalam suatu organisasi. Metodologi penelitian yang berdasar pada desain eksperimen atau *statistical survey* yang memperlakukan dunia sosial adalah obyektif dan terukur tidak sesuai dengan filosofi pendekatan interpretif

Metode kualitatif lebih cocok untuk pendekatan interpretif. Manfaat hasil-hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti *mainstream* akuntansi terhadap praktik dunia usaha telah banyak dipertanyakan oleh beberapa akademisi. Bahkan komite "schism" dari *The American Accounting Association* pada tahun 1977-1978 meragukan apakah para akademisi dan praktisi akuntansi benar-benar memahami artikel-artikel yang dipublikasikan di *Journal of Accounting Research* dan *The Accounting Review*. Atas dasar alasan inilah muncul permintaan akan penggunaan pendekatan interpretif dalam melakukan penelitian akuntansi dengan memberi tekanan pada persepsi dan penjelasan yang diberikan oleh partisipan. Harapannya akan didapatkan pemahaman akuntansi yang lebih baik, di samping itu dengan munculnya *research questions* dari proses penelitian diharapkan masalah yang diteliti akan dapat didekati secara nyata.

Beberapa hasil penelitian dengan pendekatan interpretif antara lain Ansari dan Euske (1987) yang melakukan penelitian lapangan jangka panjang dengan menggunakan *in-depth interview*, *archival data* dan observasi fisik terhadap penggunaan data akuntansi biaya pada lembaga militer. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem akuntansi biaya adalah dinamis sepanjang waktu, berubah dari satu model informasi ke model informasi yang lain dan menciptakan pengguna baru untuk informasi yang dihasilkan.

Colignon dan Covaleski (1988) melakukan studi kasus dengan metode *interview*, observasi dan dokumentasi untuk menginvestigasi akuntansi manajemen sebagai suatu proses. Mereka menyimpulkan bahwa akuntansi manajemen adalah proses dinamis yang melibatkan saling penyesuaian yaitu mengubah dan diubah oleh organisasi. Covaleski dan Dirsmith (1986) mengevaluasi proses anggaran pada institusi *health-care* untuk menentukan apakah sistem anggaran dapat dijelaskan semata-mata secara aplikasi teknis. Hasilnya menyatakan bahwa sistem anggaran tidak dapat dijelaskan semata-mata sebagai aplikasi teknis tetapi merupakan komponen aktif yang membentuk realitas organisasi.

Radikal Humanis dan Strukturalis

Dibandingkan dengan pendekatan *mainstream* positif dan interpretif, pendekatan radikal memandang masyarakat terdiri dari elemen-elemen yang saling bertentangan satu sama lain dan diatur oleh sistem kekuasaan yang pada gilirannya menimbulkan ketidakadilan dan keterasingan (*alienation*) dalam segala aspek kehidupan. Pendekatan ini berhubungan dengan pengembangan pemahaman akan dunia sosial dan ekonomi dan juga membentuk kritik terhadap *status quo*. Dengan menerima ideologi yang dominan dan tidak mempertanyakan hakikat dasar dari kapitalisme, pendekatan *mainstream* positif dan interpretif dipandang mempertahankan dan melegitimasi tatanan sosial, ekonomi dan politik yang ada saat ini. Oleh sebab itu teori akuntansi tradisional dipandang menerima kerangka acuan

manajerial dan mendukung *status quo* (Cooper, 1983)

Tema sentral dari pendekatan radikal adalah sifat dan prinsip organisasi suatu masyarakat secara keseluruhan tercermin dan terbentuk oleh setiap aspek dari masyarakat itu. Radikal Strukturalis memfokuskan pada konflik mendasar sebagai produk hubungan antara struktur industri dan ekonomi, seperti *surplus value*, hubungan kelas, struktur pengendalian. Sementara itu Radikal Humanis menitikberatkan pada kesadaran individu, keterasingan manusia, dan bagaimana kedua hal ini didominasi oleh pengaruh ideologi. Perbedaan antara radikal strukturalis dan Radikal Humanis terletak pada dimensi obyektif – subyektif. Radikal Strukturalis memperlakukan dunia sosial sebagai obyek eksternal dan memiliki hubungan yang terpisah dari manusia, sementara itu Radikal Humanis memfokuskan pada persepsi individu dan interpretasi-interpretasinya.

Hasil penelitian dengan pendekatan Radikal Strukturalis dilakukan oleh Armstrong (1985) yang meneliti perubahan posisi akuntan manajemen dibandingkan dengan profesi dalam organisasi lainnya ketika terjadi perubahan strategi pengendalian manajemen. Dia menyimpulkan bahwa alasan kunci mengapa akuntan manajemen menduduki posisi yang tinggi karena keberhasilan mereka dalam mengendalikan pegawai atau buruh. Knights dan Collison (1987) melakukan studi respons pegawai terhadap penggunaan *accounting number* oleh manajemen. Peneliti menggunakan tesis Foucault (filosof Postmodern Perancis) tentang hubungan Pengetahuan dan Kekuasaan (*Knowledge and Power*). Hasil penelitian menyatakan bahwa pegawai tidak mampu merespons *accounting number* dan *accounting number* digunakan sebagai mekanisme pengendalian. Neimark dan Tinker (1986) menggunakan perspektif ekonomi politik untuk melakukan analisis historis konstruksi sosial sistem pengendalian manajemen dengan cara menginterpretasikan strategi internalisasi produksi dan distribusi perusahaan General Motor dari tahun 1916 sampai dengan 1976.

Implikasi terhadap Pendidikan Akuntansi

Perkembangan ilmu-ilmu di Indonesia banyak dipengaruhi oleh perkembangan ilmu-ilmu Barat yang bercorak positivistik. Kita di Indonesia mendapat banyak masukan metodologi yang bersifat "kuantitatif" untuk ilmu-ilmu sosial termasuk ilmu akuntansi dan ilmu-ilmu kemanusiaan yang lain. Paham positivisme secara implisit atau eksplisit terkandung dalam proses penelitian. Paradigma-paradigma penelitian dalam ilmu-ilmu alam diterapkan pada ilmu-ilmu sosial, seolah-olah tanpa masalah.

Paham positivisme ini mendapatkan kritik yang tajam dari Paham Teori Kritis yang diwakili oleh Habermas (1971) yang menyatakan bahwa positivisme bermasalah, karena pandangan tentang penerapan metode ilmu-ilmu alam pada ilmu-ilmu sosial tidak lain dari saintisme atau ideologi. Positivisme membuat pengandaian-pengandaian bahwa ilmu-ilmu sosial yang dihasilkan diyakini sebagai potret tentang fakta-fakta sosial yang bebas nilai (*value free*) yaitu tak mengandung interpretasi subyektif dari penelitiannya, sehingga pengetahuan itu dapat dipakai secara instrumental oleh siapa saja, sebab bersifat universal dan instrumental (F. Budiman, 2003). Dengan mengkuantifikasi data dan mencapai perumusan deduktif-nomologis, ilmu-ilmu sosial lalu bertujuan untuk meramalkan dan mengendalikan proses-proses sosial.

Dengan pengandaian netral dan bebas nilai, maka paham positivisme melestarikan *status quo* konfigurasi masyarakat yang ada. Penelitian harus memperoleh pengetahuan tentang *das Sein* (apa yang ada) dan bukan *das Sollen* (apa yang seharusnya ada). Pengetahuan tidak mendorong perubahan, hanya menyalin data sosial dan pengetahuan semacam ini pada gilirannya dipakai untuk membuat rekayasa-sosial, menangani masyarakat sebagai perkara teknis seperti menangani alam. Habermas

(1971) menyatakan bahwa positivisme mencerminkan suatu penindasan atas dimensi etis manusia yang terkait langsung dengan kehidupan sosial politisnya.

Hilangnya dimensi etis dari manusia ini tampak sekali dari praktik-praktik akuntansi maupun bisnis di Indonesia. Seperti diketahui bahwa pendidikan akuntansi di Indonesia saat ini masih didominasi oleh cara berpikir positivisme.

Pendidikan tinggi akuntansi sebagai produsen profesi akuntan baik yang bergerak dalam sektor publik, pendidikan, dan sektor bisnis mempunyai tanggung jawab moral dan sosial keberadaan profesi akuntan. Maraknya kasus-kasus skandal keuangan yang menimpa profesi akuntan telah berdampak pada citra yang buruk terhadap pendidikan akuntansi. Kasus kebangkrutan Perusahaan Enron di Amerika Serikat tidak dapat dilepaskan dari profesi akuntan. Dalam kasus ini akuntan dari kantor akuntan Arthur dan Andersen yang melakukan perekayasa kinerja laba sebesar \$ 1,2 milyar dan menyembunyikan kewajiban (*off balance sheet*) dalam laporan keuangan Perusahaan Enron selama 3 tahun (Santosa, 2001). Hal ini terjadi karena adanya konflik kepentingan yaitu Arthur Andersen melakukan perangkapan pemberian jasa konsultasi yang lazimnya membela kepentingan klien di satu pihak, dengan pemberian jasa general audit sebagai auditor independen dipihak lain. Sebagai auditor independen akuntan memiliki tanggung jawab terhadap publik. Enron menggunakan trik-trik akuntansi untuk merekayasa laporan keuangannya dan umumnya trik-trik akuntansi itu telah menjadi standar dan dapat dibenarkan secara legal maupun standar akuntansi, walaupun secara moral dan etika dapat dipertanyakan.

Maraknya skandal keuangan merupakan fenomena global, ada kecenderungan saat ini bahwa para CEO meminta kompensasi bonus dalam bentuk saham perusahaan. Memiliki saham perusahaan dapat memperoleh bonus yang jauh berlipat dibandingkan dari bonus lewat pembagian keuntungan. Cara yang mereka lakukan adalah merekayasa laporan keuangan (tentunya dengan bantuan akuntan) agar perusahaan tampak menguntungkan di mata investor yang pada gilirannya saham perusahaan akan mengalami kenaikan harga yang cukup tinggi di bursa saham. Pada saat harga saham ini tinggi, maka para CEO akan menjualnya di bursa dan mendapatkan keuntungan *capital gain* yang luar biasa besar. Menurut Stiglitz (2003) Gaji seorang CEO di Amerika pada tahun 2000 besarnya sama dengan 500 kalinya gaji rata-rata pegawai biasa, sedangkan di Inggris sekitar 25 kalinya dan di Jepang 10 kali gaji rata-rata pegawai biasa.

Maraknya skandal keuangan di Indonesia seperti kasus Bank Lippo yang menurunkan nilai aktivasinya dalam waktu 3 bulan dan rekayasa laporan keuangan perusahaan farmasi Indofarma merupakan contoh seperti apa yang dilakukan oleh para CEO di Amerika. Ditambah lagi dengan terbongkarnya kasus 10 kantor akuntan publik papan atas yang telah melakukan pelanggaran standar akuntansi (Winarto, 2002). Kasus ini bermula dari hasil pemeriksaan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang menyatakan adanya penyimpangan penerapan Standar Akuntansi dan atau Standar Pemeriksaan Akuntan Publik (SPAP) terhadap 10 kantor akuntan publik saat mereka memeriksa bank-bank yang dilikuidasi pada tahun 1998. Persoalan ini tidak dapat dilepaskan dari masalah integritas sang akuntan. Sudibyo (2001) menyatakan bahwa pekerjaan audit adalah pekerjaan menentukan integritas pengungkapan informasi dalam laporan keuangan. Kewajiban untuk mengungkapkan informasi dalam laporan keuangan dengan penuh integritas adalah tanggung jawab direksi dari organisasi yang menjadi obyek audit, sementara kewajiban untuk memeriksa, menguji, menilai, dan kemudian memberikan kesaksian tertulis akan integritas direksi tersebut berada di pundak auditor. Integritas adalah begitu sentralnya bagi profesi akuntan pemeriksa independen, karena profesi ini mempertaruhkan integritasnya untuk memberikan kesaksian tentang integritas pihak lain. Kesaksian tentang integritas

pihak lain itu hanya bisa dipercaya kalau auditor itu sendiri memang integritasnya baik.

Integritas seorang akuntan tidak dapat dipisahkan dari aspek etika dan moral, yang menjadi pertanyaan adalah sudahkah pendidikan akuntansi di Indonesia sebagai produsen profesi akuntan telah memasukkan unsur etika di dalam kurikulum pendidikannya. Unsur etika dalam sistem pendidikan akuntansi masih minim, hal ini tidak dapat dilepaskan dari masih dominannya pendekatan *mainstream* akuntansi positif yang diajarkan di perguruan tinggi. Menyiapkan para mahasiswa dan civitas akademika untuk bisa akses ke pasar global menjadi tuntutan utama saat ini dan hanya berorientasi pada pemenuhan pasar tenaga kerja semata tanpa memasukkan nilai etika dalam sistem pendidikan. Oleh karena itu sinyalemen yang mengatakan bahwa sistem pendidikan akuntansi telah tereduksi pada aspek tertentu dan sangat parsial bukan suatu hal yang perlu diragukan.

Kuntowidjojo (1991) mengatakan bahwa reduksi itu mengarah pada pemenuhan kebutuhan pasar tenaga kerja dan politik. Secara eksplisit Kuntowidjojo mengatakan :

Lembaga-lembaga pendidikan tinggi misalnya telah berubah sekedar sebagai pelayan kepentingan-kepentingan bisnis dan politik.....Dibukanya banyak program pendidikan professional seperti MBA dan MM di beberapa perguruan tinggi negeri misalnya membuktikan bahwa tanpa disadari, lembaga pendidikan tinggi - alih-alih daripada melaksanakan cita-cita otonominya - malah terjebak sekedar untuk melayani kepentingan-kepentingan bisnis yang membutuhkan tenaga-tenaga professional untuk melestarikan pengaruhnya dalam masyarakat.

Sinyalemen ini telah melanda sistem pendidikan secara umum maupun pendidikan akuntansi dan merupakan indikasi nyata bahwa sistem yang ada sekarang ini hanya menekankan pada penguasaan ilmu pengetahuan dan profesionalisme semata.

Dengan dua perangkat utama ini yaitu penguasaan ilmu pengetahuan dan profesionalisme, produk lulusan akuntansi yang dihasilkan diharapkan akan mampu memenuhi kebutuhan pasar. Padahal seorang mahasiswa sebagaimana manusia lainnya adalah sosok manusia menurut Feisal (1995) tidak hanya dilengkapi dengan akal dan ketrampilan, tetapi juga dilengkapi oleh rasa, hati, kepribadian serta nilai abadi yang membedakan manusia dengan makhluk lainnya. Pengertian manusia seutuhnya adalah manusia yang memasyarakat, adil, benar, jujur, harmonis dan secara alamiah mengakui Tuhan sebagai Pencipta, mengabdikan kepada-Nya, gandrung untuk memaksimalkan potensi pribadinya, bertanggungjawab kepada sesama manusia dalam masyarakat.

Dalam kenyataannya, unsur-unsur yang terakhir ini yang merupakan wadah bagi terciptanya perilaku etis sering terlupakan dalam praktik sistem pendidikan tinggi akuntansi kita. Akibatnya, bukanlah suatu hal yang aneh bila kepekaan rasa, hati, kepribadian, dan nilai tidak seimbang dengan unsur-unsur yang pertama yaitu ilmu pengetahuan dan profesionalisme. Melihat kondisi seperti ini penting bagi pendidikan akuntansi kita untuk diperkenalkan pendekatan sosiologi akuntansi yang mengedepankan pentingnya peran individu akuntan sebagai agen moral dalam wacana etika dan praktik akuntansi. Akuntansi menurut Francis (1990) adalah "praktik moral sekaligus diskursif"; ia menyangkut dimensi moral (etis) individu akuntan. Sang akuntan yang berada dibalik akuntansi memiliki kemampuan besar untuk menciptakan dan membentuk akuntansi. Francis (1990) mengamati perlunya kualitas internal yang baik dalam diri sang akuntan yang selanjutnya bisa dieksternalisasikan dalam bentuk praktik-praktik yang baik. Ada lima kualitas internal yaitu kejujuran, peduli terhadap status ekonomi orang lain,

peka terhadap nilai kerjasam dan konflik, watak akuntansi yang komunikatif, dan penyebaran informasi ekonomi.

Simpulan

Pengembangan ilmu akuntansi dari akuntansi sebagai seni menjadi akuntansi sebagai ilmu (*science*) tidak dapat dilepaskan dari filsafat ilmu khususnya paham filsafat positivisme logis. Pada awal perkembangannya akuntansi didekati secara normatif yang ingin menjawab apa yang seharusnya dilakukan oleh akuntansi dalam praktek sehari-hari. Pendekatan normatif ini ternyata telah menimbulkan kesenjangan antara yang diajarkan di bangku kuliah dengan kenyataan praktik sehari-hari di perusahaan. Guna mengatasi kesenjangan ini, maka akuntansi dikembangkan dengan pendekatan akuntansi positif yang ingin memahami secara deskriptif berfungsinya akuntansi di dalam praktik nyata.

Dominasi paham positivisme dalam akuntansi mendapatkan kritik dari paham sosiologis yang mengatakan bahwa positivisme yang membuat pengandaian netral dan bebas nilai sebetulnya melestarikan *status quo* konfigurasi masyarakat yang ada dan mencerminkan penindasan atas dimensi etis manusia. Hilangnya dimensi etis dari manusia ini tampak sekali dari praktik-praktik akuntansi di Indonesia dengan munculnya beberapa skandal keuangan perusahaan yang melibatkan para akuntan.

Pendidikan akuntansi yang sangat mengedepankan paham positivisme ini perlu dikaji ulang dan memasukkan paham sosiologis akuntansi sebagai alternatif pembelajaran akuntansi di perguruan tinggi kita. Oleh karena akuntan sebagai profesi dan mempunyai tanggung jawab yang lebih terhadap publik, maka aspek moral dan etika menjadi unsur utama yang harus dimiliki oleh seorang akuntan. Pendekatan sosiologis dalam pembelajaran akuntansi menjadi kunci utama untuk menghasilkan para akuntan yang memiliki integritas moral dan etika yang tinggi.

DAFTAR PUSTAKA

- Ansari, S. and K. Euske. 1987. " Rational, Rationalizing and Reifying Uses of Accounting Data in Organization". **Accounting, Organization and Society**. 12. (6).
- Armstrong, P. 1985. " Changing Management Control Strategies: The Role of Competition Between Accountancy and Other Organizational Profession". **Accounting, Organization, and Society**. 10. (2).
- Arnold, V and S.G Sutton.1997. **Behavioral Accounting Research: Foundation and Frontiers**. American Accounting Association.
- Ball, R.J. and P. Brown. 1968. " An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers". **Journal of Accounting Research**. Autumn.
- Baiman, S. 1982. " Agency Research in Managerial Accounting : Survey". **Journal of Accounting Literature**. Spring.
- Burrell, G and G. Morgan. 1979. **Sociological Paradigm and Organizational Analysis**. Heineman, London.
- Capra, F. 1982. **The Turning Point: Science, Society and the Rising Culture**. New York. Simon & Schuster
- Chalmers, AF. 1991. **What is This Thing Called Science ?**. University of Queensland Press.
- Chambers, R.J. 1966. **Accounting Evaluation and Economic Behavior**. Englewood Cliffs. New York. Prentice-Hall.
- Chua, W.F. 1986. " Radical Development in Accounting Thought". **The Accounting Review**. Vol. 61 No. 4.
- Collignon, R and M. Covalski. 1988. " An Examination of management Accounting Practices as a Process of Mutual Adjustment". **Accounting, Organization, and Society**. 13. (6).
- Cooper, D.J. 1983. " Tidiness, Muddle and Things: Commonalities and Divergencies in Two Approaches to Management Accounting Research". **Accounting, Organization, and Society**. 8. 2/3.
- Covalski, M.A. and M. W. Dirmsmith. 1986. " The Budgetary Process of Power and Politics". **Accounting, Organization, and Society**. 11. (3).
- Edward, E.O and Philip W. Bell. 1961. **The Theory of Measurement of Business Income**. Berkeley. University of California Press.
- Fransiscus Budi Hardiman.2003. **Melampaui Positivisme dan Modernitas**. Penerbit Kanisius.
- Feisal, Jusuf Amir. 1995. **Reorientasi Pendidikan Islam**. Game Insani Press. Jakarta.
- Forgione, Guisseppi. 1983. " Corporate Management Science Activities: An Update". **Interfaces**. June.
- Francis, J.R. 1990. " After Virtue? Accounting as Moral and Discursive Practice". **Accounting, Auditing and Accountability Journal**. 3. (3).
- Gaither, N. 1975. " The Adoption of Operations Research Techniques by Manufacturing Organisation". **Decision Sciences**. Vol. 6.

- Ghozali, Imam. 1995. **The Application of Advanced Management Accounting : Does It Improve Company Performance ?**. Unpublished Ph.D Dissertation, University of Wollongong.
- Govindarajan, V. 1994. " Appropriatness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable". **Accounting, Organization, and Society**. 2.
- Green, T.B. et al. 1977. " A Survey of The Application of Quantitative Techniques to Production/ Operations Management in Large Corporations". **Academy of Management Journal** . Vol. 20.
- Habermas, J. 1971. **Knowledge and Human Interest**. Boston. Beacon Press
- Hayes, D.C. 1977. " The Contingency Theory of Managerial Accounting". **The Accounting Review**. January.
- Hines, R.D. 1989. " The Sociopolitical Paradigm in Financial Accounting Research". **Accounting, Auditing, and Accountability Journal**. 2. 1.
- Holthausen, R.W. and Leftwich, R.W. 1983. " The Economic Consequences of Accounting Choice: Implications of Costly Contracting and Monitoring". **Journal of Accounting and Economics**. August.
- Hoopwood, A.G. 1974. **Accounting and Human Behavior**. Accountancy Age Book.
- Jensen, M.C. 1976. **Reflection on the State of Accounting Research and Regulation of Accounting**. Stanford University Press.
- Khandwalla, P.N. 1972. " The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Control". **Journal of Accounting Research**. Autumn.
- Kiani, Aslani. 1977. " Do Corporate Controller Use Quantitative Tools Currently Tought in Managerial Accounting? ". **The Accounting Journal**. Winter.
- Knights, D. and D. Collinson. 1987. " Disciplining the Shopfloor: A Comparison of Managerial Psychology and Financial Accounting". **Accounting, Organization, and Society**. 12. (4/5).
- Kuntowidjojo, K. 1991. **Paradigma Islam : Interpretasi untuk Aksi**. Mizan Bandung.
- Kwong, H.C. 1986. " The Practice of Operation Research in Malaysia and Singapore". **Omega**. Vol. 14.
- Libby, R. 1975. " The Use of Simulated Decision Makers in Information Evaluation". **The Accounting Review**. July.
- Lonnstedt, L. 1973. " The Use of Operational Research in Twelve Companies Quoted on The Stockholm Stock Exchange". **Opeartional Research Quaterly**. Vol. 24.
- Mathews, M.R. and Parrera. 1993. **Socially Responsible Accounting**. London. Chapman & Hall.
- Neimark, M and T. Tinker. 1986. " The Social Construction of Management Control System". **Accounting, Organization, and Society**. 11. (4/5).
- Paton, W. A. 1922. **Accounting Theory**. New York. The Ronald Press Co.
- Pyle, William W. and John Arch White. 1969. **Fundamental Accounting Principles**. Homewood. Illinois. Richard D Irwin.
- Santosa, Kanto. 2002. " Dampak Kebangkrutan Enron terhadap Citra Profesi Akuntan Publik". **Media Akuntansi**. Edisi 25. April.

- Scapen, R. W. 1991. **Management Accounting: A Review of Recent Development**. Macmillan Education Ltd.
- Schultz, A. 1967. **The Phenomenology of the Social World**. Northwestern University Press.
- Sterling, R.R. 1975. "Toward a Science of Accounting". **Financial Analysts Journal**. Sept – Oct.
- Sterling, R.R. 1970. **Theory of Measurement of Enterprise Income**. Lawrence, Kansas. University Press of Kansas.
- Stiglitz, J. 2003. **The Roaring Nineties**. Penguin Books
- Sudibyo, Bambang. 1986. **Rekayasa Akuntansi dan Permasalahannya di Indonesia**. Ceramah disampaikan pada acara Peringatan Ulang Tahun Ikatan Akuntan Indonesia ke 29.
- Sudibyo, Bambang. 2001. **Telaah Epistemologis Standar Evidential matter Serta Implikasinya Pada Kualitas Audit Dan Integritas Pelaporan Keuangan Di Indonesia**. Pidato Pengukuhan jabatan Guru Besar pada Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada.
- Triuwono, Iwan. 2000. **Organisasi dan Akuntansi Syariah**. LKIS Yogyakarta.
- Turner, J. 1986. **The Structure of Sociological Theory**. Fourth Edition. Chicago, Dorsey Press.
- Vatter, W.J. 1967. "The Use of Operation Research in American Companies". **The Accounting Review**. October.
- Watts, R.I and J. Zimmerman. 1978. "Toward a Positif Theory of the Determination of Accounting Standards". **The Accounting Review**.
- Watts, R.I. and J. Zimmerman. 1979 "The Demand For and Supply of Accounting Theories : The Market for Excuses". **The Accounting Review**.
- Winarto, Edi. 2002. "Kartu Merah Buat 10 KAP Papan Atas". **Media Akuntansi**. Edisi 27. Juli- Agustus.