

# KRITIK SOSIAL ATAS PEMAKAIAN TEORI DALAM PENELITIAN PENGUNGKAPAN SOSIAL DAN LINGKUNGAN

4

Anis Chariri  
Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang  
e-mail: [ac02@alumni.undip.ac.id](mailto:ac02@alumni.undip.ac.id)

## Abstrak

Penelitian tentang pengungkapan sosial dan lingkungan berkembang dengan cepat sejak tahun 1980an. Secara umum penelitian tersebut dapat dibagi kedalam tiga kelompok utama yaitu penelitian tentang item pengungkapan yang dipandang penting, alasan pengungkapan tersebut dan berbagai faktor yang diprediksi dapat mempengaruhi luas/kuantitas/kualitas pengungkapan sosial dan lingkungan. Selain itu, penelitian tersebut menggunakan berbagai teori yang berbeda meskipun sebagian besar didominasi *economic-based theory*.

Kajian dokumenter ini merupakan kritik sosial atas pemakaian teori dalam penelitian tersebut. Dengan menggunakan *social contract theory*, tulisan ini mengkritisi bahwa banyak peneliti yang salah kaprah dalam menerapkan teori untuk penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan. Teori cenderung diadopsi karena popularitasnya bukan didasarkan pada relevansi teori tersebut dengan konteks sosial pengungkapan isu sosial dan lingkungan.

*Studies on social and environmental disclosure have increased since 1980s. In general, such studies can be categorised into three groups; those which are concerned with disclosure items, those which focus on reasons for social and environmental disclosure, and studies investigating determinants of social and environmental disclosure. Moreover, a number of theories have been employed to the research even though economic-based theory still dominates.*

*This paper argues the use of theory underlying studies of social and environmental disclosure. Using social contract theory, this paper claims that there is a tendency among accounting researchers to adopt certain theory for social and environmental disclosure based on its popularity rather than the relevance of theory to its social context.*

**Kata kunci:** *pengungkapan sosial dan lingkungan, decision usefulness, social contract theory, economic-based theory, legitimacy theory dan stakeholder theory.*

## PENDAHULUAN

Praktik pengungkapan sukarela berupa pengungkapan sosial dan lingkungan (PSL) makin meningkat selama beberapa tahun terakhir. Berbagai hasil studi telah dilakukan di berbagai negara dan dimuat di berbagai jurnal internasional. Studi tersebut tidak saja dilakukan dengan menggunakan pendekatan posi-

ive tetapi juga interpretive dan critical theory (Deegan 2002). Lebih dari itu, isu berkaitan dengan PSL telah ditulis dalam beberapa buku teori akuntansi di bab tersendiri misalnya Mathew dan Perera (1996) dan Deegan (2000).

Dalam konteks *economic based theory* ada beberapa penelitian yang dilakukan. Berbagai variabel, teori dan alat analisis telah digunakan dalam penelitian. Misalnya karakteristik perusahaan/industri dan kinerja keuangan merupakan faktor yang mempengaruhi pengungkapan sosial dan lingkungan perusahaan. (Patten 1991, 1991; Robert 1992; Hackston dan Milne 1996; Cormier dan Gordon 2001; Gray et al 2001 dan Cormier, Magnan dan Van Velthoven 2005; Andrew et al 1989; Guthrie dan Parker 1990; Deegan dan Gordon 1996; Ahmad, Hassan dan Mohammed 2003; Karim, Lacina dan Rutledge 2006). Selain itu, Tilt dan Symes (1999), Cormier dan Magnan (1999; 2003) dan Cormier dan Gorodn (2001) mengatakan bahwa *rational cost and benefit analysis* yang berasal dari argumen cost informasi merupakan faktor yang dipandang bermanfaat dalam menjelaskan pengungkapan sosial dan lingkungan perusahaan.

Meskipun penelitian tersebut tidak selalu menunjuk hasil yang konsisten, namun dapat dilihat bahwa sebagian besar peneliti menggunakan basis teori yang tidak jauh berbeda dalam menjustifikasi penelitian empiris yang mereka lakukan. Secara umum, ada tiga teori yang digunakan dalam penelitian tersebut yaitu *agency theory*, *stakeholder theory* dan *legitimacy theory*.

Meskipun berbagai teori dapat digunakan dalam penelitian empiris tentang pengungkapan sosial dan lingkungan, kenyataan menunjukkan bahwa ada beberapa peneliti yang selalu menggunakan *economic-based theory (Agency/PAT)* sehingga seolah olah teori tersebut dianggap sebagai "dewa" yang dapat digunakan untuk menjustifikasi semua penelitian akuntansi. Tulisan ini merupakan penelitian dokumen (*documentary research*) atas beberapa penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan yang dimuat di beberapa jurnal internasional dan sering dikutip oleh peneliti dalam bidang yang sejenis. Analisis atas dokumen tersebut dilakukan berdasarkan *critical theory* yang berbasis pada teori kontrak sosial (*Social Contract Theory*)

## ARKEOLOGI PENELITIAN PENGUNGKAPAN SOSIAL DAN LINGKUNGAN

Penelitian PSL di berbagai negara dapat dikategorikan kedalam tiga kelompok penelitian, yaitu studi tentang item PSL, studi tentang alasan PSL dan determinan PSL, sebagaimana yang dibahas pada bagian berikut ini.

### 1. Studi tentang Item Pengungkapan Sosial dan Lingkungan

Penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan dapat dilacak pada berbagai hasil penelitian yang dipublikasikan oleh instansi tertentu atau dipublikasikan oleh jurnal internasional. Pada umumnya penelitian ini terfokus pada item-item yang diungkapkan dalam *annual report*. Penelitian awal yang berhubungan dengan pengungkapan tersebut dapat dikaitkan dengan *comprehensive study* yang dilakukan oleh AICPA pada tahun 1977. Pada penelitian ini disimpulkan beberapa temuan antara lain:

1. Meskipun ada *gap* yang luas, perusahaan memiliki sejumlah informasi tentang kegiatan perusahaan dan jenis konsekuensi sosialnya; yang kebanyakan dinamakan "social condition" yang dapat mempengaruhi kehidupan individu.
2. Informasi makin lengkap dan akurat ketika informasi tersebut diminta oleh hukum, peraturan atau perjanjian kontraktual

3. Informasi kebanyakan berkaitan dengan karyawan. Informasi tambahan yang bermanfaat lainnya dapat berupa karakteristik produk, dampak lingkungan, dan bidang lain yang dipandang penting terutama karena adanya peraturan pemerintah

Tidak berapa lama, Ernst and Ernst (1978) melakukan survey dan menemukan bahwa pengungkapan dikatakan berkaitan dengan isu sosial (dan lingkungan) jika pengungkapan tersebut berisi informasi yang dapat dikategorikan kedalam kelompok berikut ini (p. 22-28): lingkungan, energi, praktik bisnis yang wajar (*fair*), sumber daya manusia, keterlibatan masyarakat, produk yang dihasilkan dan pengungkapan lainnya.

Sementara itu Wiseman (1982) berpendapat bahwa pengungkapan sosial dan lingkungan biasanya berisi informasi tentang: diskusi tentang regulasi dan persyaratan tentang dampak lingkungan, kebijakan lingkungan atau kepedulian perusahaan tentang lingkungan, konservasi sumber alam, penghargaan atas kepedulian terhadap lingkungan, usaha melakukan daur ulang, pengeluaran yang dilakukan perusahaan berkaitan dengan penanganan lingkungan, aspek hukum (litigasi) atas kasus berkaitan dengan dampak lingkungan yang disebabkan perusahaan.

Serupa dengan kedua pendapat di atas, Ullmann (1985)—yang melakukan penelitian PSL dari perspektif serikat pekerja di Jerman—mengatakan bahwa pengungkapan sosial dan lingkungan antara lain mencakup item berikut ini: kondisi pekerjaan, penghasilan karyawan, jam kerja, pengaruh teknologi, kualifikasi dan pelatihan, subsidi yang diterima dari perusahaan, polusi lingkungan, kontribusi perusahaan pada tujuan sosial seperti pembangunan daerah, pengangguran, dan lain-lain.

## 2. Studi tentang Alasan Pengungkapan Sosial dan Lingkungan

Ada berbagai motivasi yang mendorong manajer secara sukarela mengungkapkan informasi sosial dan lingkungan. Berdasarkan review dan sintesis yang dilakukan oleh Deegan (2002), dapat dilihat bahwa alasan dilakukannya pengungkapan antara lain:

- a. Keinginan untuk mematuhi persyaratan yang ada dalam undang-undang. Namun demikian, menurut Deegan (2000), alasan ini sebenarnya bukanlah alasan utama yang ditemukan di berbagai negara karena ternyata tidak banyak aturan yang meminta perusahaan mengungkapkan informasi sosial dan lingkungan (Deegan 2000)
- b. Pertimbangan rasionalitas ekonomi (*economic rationality*). Atas dasar alasan ini, praktik PSL memberikan keuntungan bisnis karena perusahaan melakukan "hal yang benar" dan alasan ini mungkin dipandang sebagai motivasi utama (Friedmann 1962)
- c. Keyakinan dalam proses akuntabilitas untuk melaporkan. Artinya, manajer berkeyakinan bahwa orang memiliki hak yang tidak dapat dihindari untuk memperoleh informasi yang memuaskan (Hasan 1998; Donaldson dan Preston 1995; Freeman dan Reed 1983) tidak peduli dengan cost yang diperlukan untuk menyajikan informasi tersebut. Namun demikian, kelihatannya pandangan ini bukanlah pandangan yang dianut oleh kebanyakan organisasi bisnis yang beroperasi pada lingkungan kapitalis.
- d. Keinginan untuk mematuhi persyaratan peminjaman. Lembaga pemberi pinjaman—sebagai bagian dari kebijakan manajemen risiko mereka—cenderung menghendaki peminjam untuk secara periodik memberikan berbagai item informasi tentang kinerja dan kebijakan sosial dan lingkungannya.

- e. Untuk mematuhi harapan masyarakat, yang didasarkan pada pandangan bahwa kepatuhan terhadap "ijin yang diberikan masyarakat untuk beroperasi" (atau "kontrak sosial") tergantung pada penyediaan informasi berkaitan dengan kinerja sosial dan lingkungan (Deegan 2002).
- f. Sebagai konsekuensi dari ancaman terhadap legitimasi perusahaan. Misalnya, pelaporan mungkin dipandang sebagai respon atas pemberitaan media yang bersifat negatif, kejadian sosial atau dampak lingkungan tertentu, atau barangkali sebagai akibat dari rating yang jelek yang diberikan oleh lembaga pemberi peringkat perusahaan (Deegan et al, 2000; 2002; Patten 1992)
- g. Untuk memanager kelompok *stakeholder* tertentu yang *powerful* (Ullmann 1985; Roberts 1992; Evan dan Freeman 1988; Neu et al 1998)
- h. Untuk menarik dana investasi. Di beberapa negara, "*ethical investment funds*" merupakan bagian penting dari pasar modal yang semakin meningkat peranannya, misalnya *the Dow Jones Sustainability Group Index*. Pihak yang bertanggung jawab dalam meranking organisasi tertentu untuk tujuan analisis portfolio menggunakan informasi dari sejumlah sumber termasuk informasi yang dikeluarkan oleh organisasi tersebut.
- i. Untuk mematuhi persyaratan industri, atau *code of conduct* tertentu. Misalnya, di Australia-Industri pertambangan memiliki *Code for Environmental Management*. Jadi ada tekanan tertentu untuk mematuhi aturan tersebut. Aturan tersebut dapat mempengaruhi persyaratan pelaporan (Deegan dan Blomquist 2001)
- j. Untuk memenangkan penghargaan pelaporan tertentu. Ada berbagai penghargaan yang diberikan oleh beberapa negara kepada perusahaan yang melaporkan kegiatannya termasuk kegiatan berkaitan dengan aspek sosial dan dampak lingkungan. Contohnya penghargaan yang diberikan oleh *the Association of Chartered Certified Accountants*. Banyak organisasi yang berusaha memenangkan penghargaan tersebut dengan harapan memperbaiki image positif perusahaan. Memenangkan penghargaan memiliki implikasi positif terhadap reputasi perusahaan di mata stakeholdernya (Deegan dan Carol 1993).

### 3. Studi tentang Determinan Pengungkapan Sosial dan Lingkungan

Karakteristik penelitian berikutnya berhubungan dengan upaya untuk meneliti berbagai faktor yang diprediksi mempengaruhi luas/kuantitas/kuualitas pengungkapan sosial dan lingkungan. Andrew et al (1989) melakukan penelitian tentang praktik akuntansi di Malaysia dan Singapura. Tema *social disclosure* yang digunakan antara lain *human resources*, keterlibatan masyarakat, lingkungan dan produk. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan besar cenderung mengungkapkan aktivitas sosial lebih banyak dibandingkan perusahaan kecil. Namun demikian luas pengungkapan tersebut jauh lebih rendah dibandingkan UK dan US.

Guthrie dan Parker (1989) melakukan analisis historis terhadap praktik pengungkapan sosial pada Broken Hill Proprietary Company Ltd (BHP) di Australia selama 100 tahun sejak 1885. Penelitian dilakukan dengan menggunakan teori legitimasi. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa praktik pengungkapan sosial pada era tersebut sangat bervariasi. Selama periode tersebut ada kecenderungan bahwa perusahaan melakukan pengungkapan untuk tujuan memperoleh legitimasi sebagai respon atas tekanan publik. Pada penelitian lainnya, study komparatif tentang pengungkapan sosial dan lingkungan di US, UK dan Australia dilakukan oleh Guthrie dan Parker (1990). Mereka menemukan bahwa tidak ada perbedaan dalam level disclosure, metode disclosure dan lokasi pengungkapan.

Penelitian Patten (1991) berusaha menguji pengaruh *public pressure* dan profitabilitas terhadap pengungkapan sosial 156 perusahaan yang terdapat pada Fortune 500 tahun 1985. Dengan menggunakan teori stakeholder, penelitian Patten menunjukkan bahwa size dan industri berhubungan dengan luas pengungkapan sosial namun demikian profitabilitas tidak berpengaruh terhadap pengungkapan tersebut. Hasil ini digunakan sebagai dasar untuk membuktikan bahwa pengungkapan sosial lebih berkaitan dengan tekanan publik.

Dalam penelitian berikutnya, Patten (1992) berusaha meneliti isu pengungkapan lingkungan pada industri pertambangan setelah terjadi kasus kebocoran minyak Exxon Valdez Alaska. Hasil penelitian menunjukkan bahwa luas pengungkapan lingkungan baik bersifat keuangan maupun non keuangan cenderung meningkat sejak kasus kebocoran tersebut. Size dan kepemilikan merupakan faktor yang secara signifikan mempengaruhi pengungkapan tersebut. Patten (1992) menyimpulkan bahwa ancaman terhadap legitimasi perusahaan merupakan faktor pendorong perlunya pengungkapan lingkungan.

Hackston dan Milne (1996) meneliti pengungkapan sosial dalam *annual report* 50 perusahaan terbesar di New Zealand. Dengan menggunakan *agency theory* sebagai basis dalam merumuskan hubungan antar variabel, mereka menunjukkan bukti bahwa ukuran perusahaan, industri, dan saham yang terdaftar di pasar modal lokal dan internasional (*multiple stock exchange listing*) berpengaruh terhadap pengungkapan sosial dan lingkungan. Namun demikian profitabilitas tidak berpengaruh terhadap pengungkapan sosial dan lingkungan.

Deegan dan Gordon (1996) melakukan eksplorasi praktik pengungkapan lingkungan ada perusahaan di Australia. Dengan menggunakan teori legitimasi, mereka berusaha membandingkan jumlah pengungkapanm lingkungan yang bersifat positif dan negatif. Dengan menggunakan *Average Industry Environmental Sensitivity Index* dan *Membership Weighted Industry Environmental Sensitivity Index* mereka menemukan bahwa perusahaan cenderung mengungkapkan berita positif dan mengurangi berita negatif. Mereka juga menemukan bahwa ada hubungan yang jelas antara sensitivitas industri dengan pengungkapan lingkungan bernuansa positif. Ukuran perusahaan juga mempengaruhi praktik pengungkapan lingkungan.

Brown dan Deegan (1998) melakukan penelitian di Australia untuk menganalisis pemberitaan yang ada di media cetak terhadap pengungkapan lingkungan dan kinerja lingkungan dalam *annual report* perusahaan. Dengan menggunakan kerangka teori legitimasi mereka menemukan bahwa terdapat peningkatan dalam level pengungkapan pada semua industri. Selain itu, penelitian tersebut juga menemukan bahwa terdapat korelasi antara tingkat pemberitaan pada media cetak dengan pengungkapan lingkungan bernuansa positif.

Cormier dan Magnan (1999) meneliti pengaruh *information cost* (risiko, ketergantungan pada pasar modal, volume perdagangan, saham pengendali, anak perusahaan lain), dan kondisi keuangan (kinerja akuntansi, kinerja saham dan leverage) terhadap pengungkapan kinerja lingkungan. Mereka menemukan bahwa ketergantungan pada pasar modal, volume perdagangan dan kepemilikan saham pengendali berpengaruh terhadap pengungkapan sosial. Dari aspek keuangan hanya leverage yang mempengaruhi pengungkapan lingkungan.

Pada penelitian selanjutnya, Cormier dan Gordon (2001) menguji strategi pelaporan isu sosial dan lingkungan pada tiga perusahaan listrik, dua perusahaan publik dan satu perusahaan private. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan publik cenderung mengungkap lebih banyak isu sosial dan lingkungan dibanding perusahaan private. Selanjutnya Cormier dan Gordon (2003) melakukan penelitian praktik pengungkapan lingkungan di Perancis dan menemukan bahwa *information cost* yang diukur dengan kepemilikan saham, volume perdagangan dan media visibility memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan lingkungan.

Gray et al (2001) melakukan penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan di Inggris. Dengan menggunakan *data base* perusahaan selama 3 tahun, hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa karakteristik perusahaan seperti size, laba, dan jenis industri merupakan faktor yang mempengaruhi pengungkapan sosial dan lingkungan. Mereka menyarankan untuk melakukan penelitian sejenis dengan mempertimbangkan faktor budaya organisasi, *pressure group* dan *media profile*.

Movena dan Liena (2002) menganalisis praktik pelaporan lingkungan dalam annual report yang dipublikasikan perusahaan di Spanyol. Dengan menggunakan *stakeholder theory* mereka menemukan bahwa praktik pengungkapan lingkungan cenderung bersifat kualitatif dan bernada positive, ada perbedaan kuantitas dan kualitas pengungkapan antar industri, dan sifat pengungkapan tergantung pada kepemilikan dan bersifat responsif terhadap tekanan publik. Mereka juga menemukan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan dalam luas pengungkapan lingkungan antara perusahaan dengan induk di Spanyol dengan perusahaan dengan induk asing.

Penelitian untuk lingkup Asia, dilakukan oleh Amad, Hassan dan Mohammad (2003) yang menguji faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan informasi lingkungan dalam *annual report* perusahaan di Malaysia. Dengan menggunakan *efficient contracting theory*, mereka menemukan bahwa hanya variabel leverage dan status auditor (Big Five) yang mempengaruhi pengungkapan informasi lingkungan. Mereka menyarankan penelitian berikutnya untuk menggunakan jenis perusahaan dan tekanan publik sebagai variabel yang menarik untuk diteliti.

Brammer dan Pavelin (2004) melakukan penelitian pengungkapan sosial dalam perspektif *stakeholder theory*. Dengan menggunakan sample perusahaan besar di Inggris mereka menemukan bahwa lebih banyak perusahaan yang melakukan pengungkapan lingkungan dibandingkan yang tidak melakukan pengungkapan. Selain itu, terbukti bahwa ukuran perusahaan dan *media exposure* merupakan determinan pengungkapan lingkungan. Brammer dan Pavelin berkesimpulan bahwa pengungkapan lingkungan digunakan sebagai media untuk *manage* persepsi *eksternal stakeholders*.

Cormier, Magnan dan Van Velthoven (2005) menguji faktor penentu pengungkapan lingkungan dengan menggunakan berbagai teori dengan fokus pada insentif ekonomi, *public pressures* dan teori institutional. Mereka menemukan bahwa risiko perusahaan, volume perdagangan, kepemilikan terkonsentrasi, dan kepemilikan asing berpengaruh terhadap pengungkapan lingkungan. Namun demikian kinerja saham dan leverage tidak berpengaruh terhadap pengungkapan lingkungan. Oleh karena itu, mereka menyimpulkan *information cost* merupakan determinan pengungkapan lingkungan. Selain itu mereka juga menyarankan bahwa pengungkapan sosial cenderung dilakukan karena adanya batasan dan proses yang bersifat institusional.

Brammer dan Pavelin (2006) menguji pola pengungkapan lingkungan yang dilakukan perusahaan besar di Inggris. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa ada berbagai perbedaan tentang pola pengungkapan lingkungan pada semua sektor industri. Perusahaan kimia, farmasi dan konstruksi mengungkapkan lebih banyak isu lingkungan di bandingkan perusahaan yang ada di sektor lain. Pengungkapan lingkungan terendah ditemukan pada perusahaan keuangan dan teknologi informasi. Selanjutnya mereka menemukan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap pengungkapan lingkungan sementara leverage dan ukuran kepemilikan saham terbesar (*size of targets shareholding*) berpengaruh negative terhadap pengungkapan sosial. Yang menarik kinerja lingkungan, visibilitas media dan jumlah *non-executive director* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan lingkungan.

Karim, Lacina dan Rutledge (2006) menguji hubungan antara karakteristik perusahaan dan luas pengungkapan lingkungan. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa perusahaan yang lebih berorientasi

pada operasi luar negeri (*foreign concentration*) dan perusahaan yang memiliki laba tidak stabil (*more volatile earning*) cenderung memiliki luas pengungkapan lingkungan yang rendah. Mereka juga menemukan bahwa perusahaan dalam industri elektronik memiliki pengungkapan yang lebih rendah dibandingkan perusahaan kimia atau minyak. Tingkat limbah yang dikeluarkan perusahaan (*level of firms' waste*) berpengaruh positif terhadap pengungkapan lingkungan. Kepemilikan institusi, profitabilitas, jumlah konsentrasi operasi luar negeri (*amount of foreign concentration*), leverage, dan *future debt financing* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan lingkungan.

Stanwick dan Stanwick (2006) menguji level pengungkapan lingkungan pada perusahaan Jepang. Stanwick dan Stanwick mengklasifikasikan pengungkapan lingkungan ke dalam tujuh kategori: *environmental certification, reporting, processes, strategies, measurement, community efforts* dan *compliance*. Hasilnya menunjukkan bahwa *heavily manufacturing industry* memiliki pengungkapan yang paling rendah dalam tujuh kategori tersebut. Sementara itu *consumer product industry* memiliki luas pengungkapan yang paling tinggi pada kategori: *environmental certification, strategies* dan *measurement*. *Service industry* berada di tengah tengah dalam luas pengungkapan pada kategori: *environmental certification, reporting, strategies, measurement* dan *compliance*. Secara umum ditemukan bahwa bahwa pengungkapan dilakukan perusahaan untuk membentuk hubungan sosial yang baik dengan *stakeholdernya*.

## TEORI YANG MELANDASI

Atas dasar review yang dilakukan dari penelitian di atas dapat dilihat bahwa berbagai perspektif teori telah digunakan untuk menjelaskan praktik PSL. Pengelompokan teori yang bermanfaat untuk dibicarakan adalah pengelompokan yang dibuat oleh Gray, Kouhy dan Lavers (1995b). Mereka mengklasifikasikan perspektif teoritis ke dalam *decision-usefulness theory, economic-based theory (positive accounting theory)* dan *political economy theory (legitimacy dan stakeholder theory)*.

### a. Decision-Usefulness

Pendekatan ini berusaha menjelaskan praktik PSL dari sudut manfaat yang diperoleh dari pengungkapan informasi sosial dan lingkungan. Belkaoui (2004) mengklasifikasikan penelitian yang dilakukan oleh Beaver, Kennelly dan Voss (1968) dan Sterling (1972) sebagai studi yang menggunakan pendekatan *decision usefulness*. Beaver, Kennelly dan Voss (1968) mengatakan bahwa evaluasi terhadap berbagai alternatif dalam pengukuran akuntansi harus didasarkan pada kemampuannya dalam memprediksi peristiwa ekonomi. Sementara Sterling (1972) mengklaim bahwa manfaat merupakan indikator utama dalam memilih alternatif akuntansi.

Dalam konteks pengungkapan sosial dan lingkungan, *decision-usefulness* memiliki dua aliran (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). *Aliran pertama* didasarkan pada studi yang berusaha menjelaskan praktik PSL dengan cara meminta responden untuk *meranking/mengurutkan* item atau informasi dalam PSL dari yang paling penting atau paling bermanfaat. Misalnya, studi yang meminta investor untuk *meranking* tipe informasi yang mereka inginkan untuk dimasukkan dalam laporan keuangan tahunan (Epstein dan Freedman 1994).

*Aliran kedua* didasarkan pada studi yang berusaha untuk menentukan apakah informasi pertanggungjawaban sosial memiliki kandungan informasi bagi pasar modal atau pelaku pasar (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Salah satu studi yang dilakukan oleh Shane dan Spicer (1983) menunjukkan bahwa perubahan terhadap *return* pasar terjadi setelah tingkat kinerja berbasis lingkungan (*environmental performance rating*) perusahaan diumumkan kepada publik. Jaggi dan Freedman (1982) dan Magness (2002) sebagaimana dikutip oleh Barthelot, Cormier dan Magnan (2003) menemukan bahwa perusahaan

yang mengungkapkan informasi sosial dan lingkungan memiliki *abnormal return* yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan yang tidak mengungkapkan.

### b. Economic-Based Theory (Positive Accounting Theory)

Teori ini didasarkan pada pendekatan riset positif—yaitu pendekatan yang menganalisis "apa yang terjadi atau *what is*" sebagai lawan pendekatan normatif yang menganalisis "apa yang seharusnya atau *what should be*" (Deegan 2000). Positive accounting theory (PAT) menganut paham yang mengutamakan maksimisasi kemakmuran (*wealth-maximisation*) dan kepentingan pribadi individu (*individual self-interest*). Dua faktor ini merupakan konsep yang melandasi teori ekonomi (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Atas dasar pandangan ini pertanggungjawaban utama perusahaan adalah "menggunakan sumber ekonomi yang dimilikinya dan menjalankan kegiatan usahanya dengan tujuan meningkatkan laba" (Friedman 1962, p. 133).

Jika dikaitkan dengan praktik PSL, hipotesis cost politik (*political cost hypotheses*)—dalam PAT—sering digunakan sebagai media untuk membenarkan praktik PSL tersebut. Atas dasar hipotesis ini, pengungkapan sukarela yang terdapat dalam pelaporan keuangan tahunan merupakan usaha yang dilakukan untuk mengurangi cost politik yang harus ditanggung perusahaan dalam menjelaskan aktivitasnya. Nezz dan Mirza (1991) dan McComiskey (1995) berpendapat bahwa jika perusahaan secara sukarela mengungkapkan informasi lingkungan yang bernuansa positif, maka tindakan ini dapat mengurangi risiko berkurangnya kemakmuran yang mungkin dihadapi perusahaan di masa mendatang. Berkurangnya kemakmuran tersebut dapat terjadi karena tekanan pihak internal atau eksternal yang berusaha melobi untuk menuntut kenaikan gaji, peningkatan pajak, atau peningkatan biaya sewa.

### c. Political Economy Theory

Manfaat *political economy theory* (PET) terletak pada sudut pandang yang digunakan yaitu tidak terfokus pada *economic self-interest* dan *wealth-maximisation* yang dilakukan individu atau organisasi. Sebaliknya, PET justru mempertimbangkan "kerangka politik, sosial dan institusional di mana kegiatan ekonomi tersebut dijalankan" (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b, p. 52). Beberapa studi menunjukkan bahwa luas PSL dalam laporan tahunan (*annual reports*) perusahaan meningkat seiring dengan periode dimana isu sosial dan lingkungan dipandang penting baik dari aspek politik maupun aspek sosial (Hogner 1982; Guthrie dan Parker 1989). Konsekuensinya, PET kelihatan lebih relevan dalam menjelaskan mengapa perusahaan cenderung merespon setiap tekanan dari pemerintah dan publik agar mengungkapkan informasi tentang dampak sosial dari praktik bisnis perusahaan (Guthrie dan Parker 1990).

PET tidak hanya bermanfaat dalam menilai pengungkapan yang dilakukan perusahaan sebagai reaksi atas permintaan stakeholder, tetapi juga bermanfaat dalam menjelaskan mengapa laporan akuntansi dipandang sebagai dokumen sosial, politik dan ekonomi (Guthrie dan Parker 1990). PET juga mengakui pemakaian PLS dalam *annual report* sebagai alat strategis dalam mencapai tujuan perusahaan dan dalam *manipulasi* (mempengaruhi) sikap stakeholders (Guthrie dan Parker 1990).

Gray, Owen dan Adams (1996) mengklasifikasikan PET kedalam dua kelompok yaitu aliran klasik dan aliran borjuis (*classical and bourgeois streams*). PET klasik dapat dikaitkan dengan ide-ide yang dikembangkan Karl Marx yaitu dinamika sosial yang muncul karena adanya perbedaan kepentingan, perbedaan kelas (kelompok) dan konflik dalam masyarakat. Deegan (2000, p. 252) memandang PET klasik sebagai aliran yang cenderung:

meyakini laporan akuntansi dan pengungkapan sebagai alat untuk mempertahankan posisi yang menguntungkan bagi pihak yang mengendalikan sumber ekonomi langka (*capital*), dan sebagai alat untuk menekan pihak yang tidak memiliki sumber ekonomi tersebut. Jadi fokusnya pada konflik struktural yang ada dalam masyarakat.

Sementara itu, Tinker dan Neimark (1987) menggunakan PET klasik dalam menguji pemakaian laporan tahunan pada masyarakat kapitalis. Mereka berpendapat bahwa (p. 72) laporan perusahaan bukanlah "passive descriptors" atas realita yang obyektif, namun memainkan peranan penting dalam membentuk image (*world-view*) atau ideologi sosial atas bentuk dan isi dari laporan tersebut. Artinya, bentuk dan legitimasi atas laporan tahunan tersebut merupakan senjata ideologis yang dapat digunakan untuk mempengaruhi distribusi laba (*income*) dan kemakmuran (*wealth*). Hal ini dilakukan dengan maksud untuk memastikan kepada stakeholder bahwa perusahaan mampu berkembang dan menghasilkan laba.

Sebaliknya, aliran PET *bourgeois* umumnya mengabaikan kepentingan kelas (kelompok masyarakat), ketidakadilan struktural, konflik dan peran negara serta memandang dunia sebagai realitas yang betul-betul pluralistik (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Pandangan pluralis yang diadopsi oleh PET borjuis mengabaikan keberadaan pihak (kelompok) tertentu yang *powerful* dalam masyarakat tetapi cenderung melihat arti penting interaksi antar group dalam masyarakat secara keseluruhan (Gray, Owen dan Adams 1996). Penerapan *stakeholder theory* dan *legitimacy theory* dalam menjelaskan PSL digambarkan sebagai pendekatan yang berbasis pada aliran PET borjuis (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b; Deegan 2000).

#### d. Stakeholder Theory

*Stakeholder theory* mengatakan bahwa perusahaan bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingannya sendiri namun harus memberikan manfaat bagi *stakeholdernya* (pemegang saham, kreditor, konsumen, supplier, pemerintah, masyarakat, analis dan pihak lain). Dengan demikian, keberadaan suatu perusahaan sangat dipengaruhi oleh dukungan yang diberikan oleh stakeholder kepada perusahaan tersebut. Gray, Kouhy dan Adams (1994, p. 53) mengatakan bahwa

kelangsungan hidup perusahaan tergantung pada dukungan stakeholder dan dukungan tersebut harus dicari sehingga aktivitas perusahaan adalah untuk mencari dukungan tersebut. Makin *powerful stakeholder*, makin besar usaha perusahaan untuk beradaptasi. Pengungkapan sosial dianggap sebagai bagian dari dialog antara perusahaan dengan *stakeholdernya*

Definisi stakeholder telah berubah secara substansial selama empat dekade terakhir. Pada awalnya, pemegang saham dipandang sebagai satu-satunya stakeholder perusahaan. Pandangan ini didasarkan pada argumen yang disampaikan Friedman (1962) yang mengatakan bahwa tujuan utama perusahaan adalah untuk memaksimalkan kemakmuran pemilikinya. Namun demikian, Freeman (1983) tidak setuju dengan pandangan ini dan memperluas definisi *stakeholder* dengan memasukkan konstituen yang lebih banyak, termasuk kelompok yang dianggap tidak menguntungkan (*adversarial group*)—seperti pihak yang memiliki kepentingan tertentu dan regulator (Roberts 1992).

Stakeholder pada dasarnya dapat mengendalikan atau memiliki kemampuan untuk mempengaruhi pemakaian sumber-sumber ekonomi yang digunakan perusahaan. Oleh karena itu *power stakeholder* ditentukan oleh besar kecilnya *power* yang mereka miliki atas sumber tersebut. *Power* tersebut dapat berupa kemampuan untuk membatasi pemakaian sumber ekonomi yang terbatas (modal dan tenaga kerja), akses terhadap media yang berpengaruh, kemampuan untuk mengatur perusahaan, atau

kemampuan untuk mempengaruhi konsumsi atas barang dan jasa yang dihasilkan perusahaan (Deegan 2000). Oleh karena itu, "ketika *stakeholder* mengendalikan sumber ekonomi yang penting bagi perusahaan, maka perusahaan akan bereaksi dengan cara-cara yang memuaskan keinginan *stakeholder*" (Ullmann 1985, p. 552). Lebih lanjut Ullmann (1985) mengatakan bahwa organisasi akan memilih *stakeholder* yang dipandang penting, dan mengambil tindakan yang dapat menghasilkan hubungan harmonis antara perusahaan dengan *stakeholdernya*.

Atas dasar argumen di atas, *stakeholder theory* umumnya berkaitan dengan cara-cara yang digunakan perusahaan untuk *manage* *stakeholdernya* (Gray *et al* 1997). Ullmann (1985) berpendapat bahwa *power stakeholder* berhubungan dengan "postur strategis (*strategic posture*)" yang diadopsi oleh perusahaan. Menurutnya, *strategic posture* menggambarkan model reaksi yang ditunjukkan oleh pengambil keputusan kunci perusahaan terhadap tuntutan sosial. Oleh karena itu *stakeholder theory* pada dasarnya melihat dunia luar dari perspektif manajemen (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b).

#### e. Legitimacy Theory

Beberapa studi tentang PSL telah menggunakan teori legitimasi sebagai basis dalam menjelaskan praktik PSL (Wilmschurts dan Frost 2000; Patten 1992; Guthrie dan Parker 1989; Tinker dan Neimark 1987; Hogner 1982). Dowling dan Pfeffer (1975) menjelaskan bahwa teori legitimasi sangat bermanfaat dalam menganalisis perilaku organisasi. Mereka mengatakan (p. 131):

karena legitimasi adalah hal yang penting bagi organisasi, batasan-batasan yang ditekan oleh norma-norma dan nilai-nilai sosial, dan reaksi terhadap batasan tersebut mendorong pentingnya analisis perilaku organisasi dengan memperhatikan lingkungan.

Gray, Kouhy dan Lavers (1994) berpendapat bahwa teori legitimasi dan teori *stakeholder* merupakan perspektif teori yang berada dalam kerangka teori ekonomi politik. Karena pengaruh masyarakat luas dapat menentukan alokasi sumber keuangan dan sumber ekonomi lainnya, perusahaan cenderung menggunakan kinerja berbasis lingkungan dan pengungkapan informasi lingkungan untuk membenarkan atau melegitimasi aktivitas perusahaan di mata masyarakat. Tidak seperti teori *stakeholder*—yang menyatakan bahwa perusahaan dan manajemennya bertindak dan membuat laporan sesuai dengan keinginan dan *power* dari kelompok *stakeholder* yang berbeda (Ullmann 1982)—teori legitimasi memfokuskan pada interaksi antara perusahaan dengan masyarakat. Dowling dan Pfeffer (1975, p. 122) memberikan alasan yang logis tentang legitimasi organisasi dan mengatakan sebagai berikut:

Organisasi berusaha menciptakan keselarasan antara nilai-nilai sosial yang melekat pada kegiataannya dengan norma-norma perilaku yang ada dalam sistem sosial masyarakat dimana organisasi adalah bagian dari sistem tersebut. Selama kedua sistem nilai tersebut searas, kita dapat melihat hal tersebut sebagai legitimasi perusahaan. Ketika ketidakselarasan aktual atau potensial terjadi diantara kedua sistem nilai tersebut, maka akan ada ancaman terhadap legitimasi perusahaan.

Legitimasi organisasi dapat dilihat sebagai sesuatu yang diberikan masyarakat kepada perusahaan dan sesuatu yang diinginkan atau dicari perusahaan dari masyarakat. Dengan demikian, legitimasi dapat dikatakan sebagai manfaat atau sumber potensial bagi perusahaan untuk bertahan hidup (Ashforth dan Gibbs 1990; Dowling dan Pfeffer 1975; O'Donovan 2002). Ketika ada perbedaan antara nilai-nilai yang dianut perusahaan dengan nilai-nilai masyarakat, legitimasi perusahaan akan berada pada posisi terancam (Lindblom 1994; Dowling dan Pfeffer 1975). Perbedaan antara nilai-nilai perusahaan dengan nilai-nilai sosial masyarakat sering dinamakan "*legitimacy gap*" dan dapat mempengaruhi kemampuan perusahaan

untuk melanjutkan kegiatan usahanya (Dowling dan Pfeffer 1975). *Legitimacy gap* dapat terjadi karena karena tiga alasan (Wartici dan Mahon 1994):

- a. Ada perubahan dalam kinerja perusahaan tetapi harapan masyarakat terhadap kinerja perusahaan tidak berubah
- b. Kinerja perusahaan tidak berubah tetapi harapan masyarakat terhadap kinerja perusahaan telah berubah
- c. Kinerja perusahaan dan harapan masyarakat terhadap kinerja perusahaan berubah ke arah yang berbeda, atau ke arah yang sama tetapi waktunya berbeda

Namun demikian harus diingat bahwa keberadaan dan besarnya *legitimacy gap* bukanlah hal yang mudah untuk ditentukan. Yang penting adalah bagaimana perusahaan berusaha memonitor nilai-nilai perusahaan dan nilai-nilai sosial masyarakat dan mengidentifikasi kemungkinan munculnya *gap* tersebut. O'Donovan (2001) menyarankan bahwa ketika terdapat perbedaan antara kedua nilai tersebut, perusahaan perlu mengevaluasi nilainya sosialnya dan menyesuakannya dengan nilai-nilai yang ada di masyarakat. Perusahaan juga dapat mengubah nilai-nilai sosial yang ada atau persepsi terhadap perusahaan sebagai taktik legitimasi. Jadi, untuk mengurangi *legitimacy gap*, perusahaan harus mengidentifikasi aktivitas yang berada dalam kendalinya dan mengidentifikasi publik yang memiliki power sehingga mampu memberikan *legitimacy* kepada perusahaan (Neu et al. 1998). Oleh karena itu, PSL merupakan media yang digunakan untuk memperoleh legitimasi dari masyarakat.

### KRITIK SOSIAL

Asal muasal teori kontrak sosial dapat ditelusur pada karya Plato, *The Republic* (427SM – 347SM). Namun demikian, pernyataan resmi tentang *Social Contract Theory* muncul pada abad 17 dalam karya Thomas Hobbes, *Leviathan*. Thomas Hobbes (1588-1679) hidup pada era dimana terjadi turbulensi ekonomi, politik dan agama yang mendorong munculnya konsep bahwa *self-interest* hanya digunakan untuk mematuhi kekuasaan utama pada era tersebut (parlemen, raja dan Negara).

Konsep tersebut kemudian dikembangkan oleh John Locke (1632-1704) dan Jean-Jacques Rousseau (1712-1778). John Locke mengatakan bahwa pada dasarnya bentuk dan sifat lingkungan sosial bersifat *apolitical*, dimana pelaku sosial memiliki tanggung jawab untuk mematuhi hukum alam yang sudah teratur. Penduduk berkewajiban untuk menerapkan kontrak sosial guna mencegah individu agar tidak menyimpang dari hukum alam dan mengarahkan mereka untuk mematuminya. Sementara itu, Jean-Jacques Rousseau berpendapat bahwa wujud alam bukan wujud dari suatu konflik, akan tetapi merupakan kondisi yang memberikan kebebasan bagi individu untuk berbuat kreatif. Oleh karena individu yang matang merupakan pelaku sosial, maka kontrak sosial dibentuk sebagai media untuk mengatur tatanan kehidupan sosial. Kontrak antar pelaku sosial dimaksudkan untuk mengatur kondisi yang dapat menghasilkan sesuatu yang terbaik bagi semua orang

Versi kontemporer dari *Social Contract Theory* berusaha menjelaskan bahwa hak dan kebebasan individu dan kelompok sosial harus dibentuk berdasarkan pada perjanjian yang saling menguntungkan bagi anggota masyarakat (Rawls, 1999). Dalam konteks interaksi antara organisasi dengan masyarakat dapat dilihat bahwa bahwa organisasi pada dasarnya akan selalu berusaha untuk memastikan bahwa kegiatan operasional mereka sesuai dengan aturan dan norma-norma yang berlaku di masyarakat sehingga kegiatan tersebut dipandang legitimate di mata masyarakat (Doegan, 2000, p. 253). Oleh karena itu, *social contract*, secara implisit dan eksplisit akan selalu terbentuk antara organisasi dan masyarakat luas tidak sekedar kontrak dengan pemegang saham (Shocker and Sethi, 1974). Dalam tulisannya,

Shocker dan Sethi (1974, p. 67) memberikan penjelasan tentang konsep kontrak sosial sebagai berikut:

Semua institusi sosial tidak terkecuali perusahaan beroperasi di masyarakat melalui kontrak sosial—baik eksplisit maupun implisit—dimana kelangsungan hidup dan pertumbuhannya didasarkan pada:

- 1) hasil akhir [output] yang secara sosial dapat diberikan kepada masyarakat luas.
- 2) Distribusi manfaat ekonomi, sosial atau politik kepada kelompok sesuai dengan power yang dimiliki.

Di dalam masyarakat yang dinamis, tidak ada sumber *power* institusional dan kebutuhan terhadap pelayanan yang bersifat permanen. Oleh karena itu suatu institusi harus lolos uji legitimasi dan relevansi dengan cara menunjukkan bahwa masyarakat memang memerlukan jasa perusahaan dan kelompok tertentu yang memperoleh manfaat dari penghargaan (reward) yang diterimanya betul-betul mendapat persetujuan masyarakat.

Dowling dan Pfeffer (1975, p. 124) mengatakan bahwa legitimasi tidak dapat didefinisikan hanya dengan mengatakan "apa yang legal atau ilegal". Harapan masyarakat terhadap perilaku perusahaan dapat bersifat "implisit" dan eksplisit (Deegan 2000, p.254). Menurut Deegan (2000) bentuk eksplisit dari kontrak sosial adalah persyaratan legal, sementara bentuk implisitnya adalah "harapan masyarakat yang tidak tercantum dalam peraturan legal (*uncodified community expectation*).

Ada tiga alasan yang menyebabkan terjadinya korelasi yang tidak sempurna antara hukum dan norma/nilai sosial (Dowling dan Pfeffer 1975). *Pertama*, meskipun hukum sering dianggap sebagai refleksi dari norma dan nilai sosial, sistem hukum formal mungkin terlalu lambat dalam mengadaptasi perubahan norma dan nilai sosial di masyarakat. *Kedua*, sistem legal didasarkan pada konsistensi sedangkan norma mungkin kontradiktif (*contradictory*). *Ketiga*, masyarakat mungkin mentolerir perilaku tertentu tapi tidak menginginkan perilaku tersebut tercantum dalam aturan hukum.

Oleh karena itu, sebagaimana argument Menurut Matthews (1993), legitimasi organisasi tidak sekedar didasarkan pada upaya menciptakan laba dan mematuhi hukum, akan tetapi bagaimana organisasi berusaha menyesuaikan diri dengan norma dan nilai-nilai sosial sehingga akan memperoleh legitimasi. Tindakan ini dilakukan agar organisasi selai selaras dengan *superordinate system* (Parsons, 1960), yaitu keselarasan yang tercipta antara aspek ekonomi, lingkungan dan sosial (Elkington, 1997). Oleh karena itu, Deegan and Rankin (1996) mengatakan bahwa melanggar kontrak sosial pada dasarnya merupakan kegagalan organisasi dalam memenuhi kontrak sosialnya dan dapat membuat organisasi tersebut kehilangan legitimasi. Penelitian menunjukkan bahwa investor berani membayar lebih mahal pada perusahaan yang memiliki tanggung jawab sosial tinggi (Pava and Krauze, 1996; Toms, 2000).

Atas dasar argumen di atas, Tinker et al (1991) mengatakan bahwa PSL pada dasarnya merupakan refleksi atas munculnya konflik sosial kapitalis dengan kelompok lain (seperti pekerja, kelompok pecinta lingkungan, konsumen, dan lainnya). Tinker dan Niemark (1984, p.84) yakin bahwa:

...publik, secara umum, menjadi makin sadar atas konsekuensi negatif dari pertumbuhan perusahaan... Publik menekan bisnis dan pemerintah untuk mengeluarkan dana guna memperbaiki atau mencegah lingkungan fisik, untuk menjamin kesehatan dan keselamatan konsumen, pekerja, dan mereka yang tinggal di lingkungan dimana produk dibuat dan limbah dibuang, dan untuk bertanggung jawab terhadap konsekuensi timbul dari adanya penutupan pabrik dan pengangguran karena teknologi.

usaha perusahaan untuk mengirimkan pesan kepada *stakeholder* tentang tindakan-tindakan yang dilakukan perusahaan untuk kepentingan sosial dan lingkungan. Ada beberapa manfaat yang diperoleh dari praktik PSL ini seperti menselaraskan nilai-nilai perusahaan dengan nilai-nilai sosial, menghindari tekanan dari kelompok tertentu, meningkatkan image dan reputasi perusahaan, menunjukkan prinsip-prinsip manajerial dan menunjukkan tanggung jawab sosial perusahaan (O'Donovan 2002).

Praktik PSL memainkan peranan penting bagi perusahaan karena perusahaan hidup di lingkungan masyarakat dan kemungkinan aktivitasnya memiliki dampak sosial dan lingkungan. Preston dan Post (1975, p. 2) mengatakan bahwa "karena unit bisnis merupakan elemen yang penting dan besar dalam masyarakat, unit tersebut diharapkan terus berinisiatif dan berpartisipasi dan responsif dalam proses pengambilan keputusan sosial "

Oleh karena kegiatan perusahaan dapat menimbulkan dampak sosial dan lingkungan, praktik PSL merupakan alat manajerial yang digunakan perusahaan untuk menghindari konflik sosial dan lingkungan. Selain itu, praktik PSL dapat dipandang sebagai wujud akuntabilitas perusahaan kepada publik untuk menjelaskan berbagai dampak sosial dan lingkungan yang ditimbulkan oleh perusahaan baik pengaruh yang baik maupun dampak yang buruk. Chariri (2006) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa suatu perusahaan asuransi—meskipun tidak banyak menimbulkan kerusakan sosial dan lingkungan—mengungkapkan informasi sosial tentang pelatihan, sumbangan sosial, keterlibatan dalam aktivitas sosial dalam pelaporan keuangan karena perusahaan tersebut tidak mau terlibat konflik sosial dengan masyarakat dan berusaha hidup rukun dengan masyarakat sehingga memperoleh legitimasi atas aktivitasnya. Dalam konteks ini Parker (1986, p. 76) menyimpulkan bahwa:

...*social disclosure* dapat berfungsi sebagai respon dini perusahaan terhadap tekanan peraturan... dan sebagai counter terhadap intervensi pemerintah atau tekanan dari kelompok eksternal. Oleh karena itu, dari pandangan ini, *social disclosure* mungkin digunakan untuk mengantisipasi atau menghindari tekanan sosial. Pada saat yang sama, pengungkapan tersebut digunakan untuk meningkatkan reputasi perusahaan di mata publik.

Sementara itu Heard dan Boice (1981, p.248) mengatakan bahwa

Kelompok aktivis merupakan instrumen yang menarik perhatian berkaitan isu-isu seperti kualitas dan keamanan produk, perlindungan lingkungan...(dan)...memiliki pengaruh besar terhadap perkembangan pengukuran sosial dan pelaporan sosial.

Atas dasar argumen di atas pada bagian berikut ini akan dianalisis, apakah dari perspektif kontrak sosial beberapa teori tersebut relevan untuk diterapkan dalam penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan.

Dari perspektif manfaat informasi, teori *decision usefulness* memang dapat digunakan untuk menjelaskan persepsi pemakai terhadap arti penting informasi dan kandungan informasi dari pengungkapan sosial dan lingkungan. Meskipun teori *decision usefulness* memiliki peranan dalam penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan namun Gray *et al* (1995) mengatakan bahwa pendekatan ini belum memiliki dasar teori yang mapan dan sering diperdebatkan. Dari aspek *social contract*, teori ini juga tidak mampu menjelaskan manfaat pengungkapan tersebut kepada semua partisipan dalam lingkungan sosial. Teori ini hanya meranking manfaat informasi bagi investor. Dengan kata lain, dalam perspektif *social contract*, teori ini mengabaikan kepentingan sosial.

Pemakaian *economic-based theory* untuk menjelaskan praktik PSL juga banyak mendapat kritikan (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Hal ini disebabkan fokus teori tersebut yang mengutamakan kepentingan pribadi (*self-interest*) dan maksimisasi kemakmuran pribadi (*wealth-maximisation*) dianggap tidak tepat dan bertentangan dengan logika sosial yang dikembangkan dalam praktik PSL. Faktor politis dan sosial merupakan faktor yang jelas berpengaruh pada keberadaan perusahaan di masyarakat. Perusahaan beroperasi di lingkungan yang terdiri dari berbagai konstituen yang sering memiliki tujuan dan kepentingan yang berbeda (Oliver 1991). Selain itu, tanggung jawab utama perusahaan tidak lagi sekedar kemampuan menghasilkan laba (Epstein dan Freedman 1994; Patten 1992; 1991). Masyarakat mengharapkan perusahaan untuk beroperasi dengan benar dan memperhatikan aspek sosial dan lingkungan (Iliothian 1994; Tinker dan Nelmark 1984). Dengan demikian, penerapan berbagai teori ekonomi, termasuk PAT untuk menjelaskan perilaku dan pengungkapan sosial dan lingkungan dipandang sebagai usaha yang secara empiris tidak dapat diterima—tidak nalar (*implausible*) dan sangat tidak menyenangkan—*offensive* (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b).

Pertanyaan yang sering diajukan, jika memang *agency theory*, *PAT*, *economic decision theory* memang tidak relevan untuk menjelaskan pengungkapan sosial dan lingkungan mengapa teori ini sangat populer dan sering digunakan?

Salah satu alasan yang dapat digunakan untuk menjelaskan popularitas teori tersebut adalah adanya kenyataan bahwa teori tersebut telah diterima sebagai doktrin yang dianggap benar dan selalu disosialisasikan oleh peneliti melalui pendidikan formal tanpa mereview kelemahan teori tersebut. Bohren (1998, p.753) mengatakan bahwa bagi profesor, mahasiswa dan manajer, teori yang populer lebih mudah ditanamkan/disosialisasikan dalam praktik dibandingkan teori yang kurang populer. Bohren juga mengklaim bahwa teori model perilaku bukanlah sesuatu yang bebas nilai karena kemungkinan besar teori tersebut memiliki kekuatan sosial (*social power*).

Argumen di atas didukung oleh Tinker dan Puxty (1995), ketika mereka mendiskusikan "Policing Accounting Knowledge". Tinker dan Puxty (1995) mengatakan bahwa konteks sosial selalu membayangi debat akademik dan mempengaruhi hasil perdebatan tersebut. Oleh karena sistem teori tidak dapat dilepaskan dari sistem sosial yang ada dalam masyarakat, popularitas teori sangat tergantung pada kemampuan adaptasi seseorang terhadap kondisi, ekonomi, sosial, politik, budaya, dan ideologi yang mendominasi lingkungan sosial tersebut (Tinker, *et al.*, 1982). Akibatnya, ada kecenderungan untuk menerima argumen yang mendukung aliran pemikiran yang dominant/popular dan menolak aliran pemikiran yang lain.

Teori selanjutnya yang bertentangan dengan teori kontrak sosial adalah teori stakeholder (*Stakeholder theory*). Meskipun *stakeholder theory* mampu memperluas perspektif pengelolaan perusahaan dan mengenalkan hubungan antara power perusahaan dan power stakeholder, teori ini memiliki kelemahan. Gray *et al* (1997) mengatakan bahwa kelemahan *stakeholder theory* terletak pada fokus teori tersebut yang hanya tertuju pada cara-cara yang digunakan perusahaan untuk memmanage *stakeholder*nya. Perusahaan cenderung diarahkan untuk mengidentifikasi *stakeholder* yang dianggap penting dan berpengaruh sehingga perhatian perusahaan akan diarahkan pada *stakeholder* yang dianggap bermanfaat bagi perusahaan. Gray *et al* (1997) berpendapat bahwa *stakeholder theory* pada dasarnya merupakan pendekatan berbasis tekanan pasar (*market forces approach*)—dimana penyediaan atau penarikan atas sumber ekonomi akan menentukan tipe PSL pada titik waktu tertentu. Mereka yakin bahwa *stakeholder theory* mengabaikan pengaruh masyarakat luas (*society as a whole*) terhadap penyediaan informasi

dalam pelaporan keuangan—termasuk keberadaan hukum dan regulasi yang menghendaki adanya pengungkapan informasi tertentu.

### KESIMPULAN DAN SARAN UNTUK RISET MENDATANG

Secara umum dapat disimpulkan bahwa penelitian tentang pengungkapan sosial dan lingkungan telah berkembang dalam berbagai bentuk dan pendekatan dan mayoritas dilakukan dalam paradigma *positivism* dengan menggunakan berbagai alat analisis statistik. Selain itu, beberapa teori telah digunakan untuk menjelaskan keterkaitan berbagai variabel dengan pengungkapan sosial dan lingkungan. Namun demikian harus diakui bahwa karena aspek popularitas, kebanyakan penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan yang selama ini berkembang didominasi oleh *economic-based theory* yang berpijak pada *agency theory*. Dalam perspektif ini, *economic-based theory* selalu didasarkan pada asumsi bahwa individu bersifat *self-interest* dan rasional, sehingga cenderung berperilaku sebagai *profit maximiser*.

Dari analisis di atas dapat juga disimpulkan bahwa dalam konteks *social contract theory*, pemakaian *economic-based theory* bukanlah pendekatan yang tepat untuk menjustifikasi pemakaian teori tersebut dalam penelitian pengungkapan sosial dan lingkungan. Hal ini disebabkan, *social contract theory* dibangun dari pendekatan moral yang jelas berlawanan dengan asumsi yang digunakan dalam *economic-based theory*. Oleh karena itu, penelitian tentang pengungkapan sosial dalam konteks sosial kontrak seharusnya menerapkan teori yang relevan dengan konteks sosial tersebut. Teori yang seharusnya digunakan dalam menjelaskan fenomena pengungkapan sosial dan lingkungan adalah teori legitimasi yang melihat praktik bisnis dari kacamata semua *stakeholder* tidak sekedar *stakeholder* atau individu tertentu yang dianggap *powerful*.

Implikasi lain dari hasil analisis dokumenter ini adalah penelitian berikutnya seharusnya tidak hanya terpaku pada pendekatan *positivism*. Hal ini disebabkan dalam perspektif legitimasi isu sosial dan lingkungan merupakan fenomena menarik yang tidak semuanya dapat dikuantifikasikan. Akuntansi bukanlah disiplin ilmu mati yang hanya bersifat teknis dan bebas nilai (Munro 1998). Akuntansi merupakan seperangkat praktik yang dapat mempengaruhi kehidupan sosial dimana individu tinggal dan berinteraksi (Miller 1994, p. 1). Dengan kata lain akuntansi merupakan realita yang terbentuk secara sosial sehingga pendekatan yang digunakan dalam penelitian pengungkapan sosial seharusnya menggunakan pendekatan ilmu sosial bukan ilmu alam.

## Daftar Pustaka

- Ahmad, Z. Hassan, S dan Mohammad, J., 2003, "Determinants of Environmental Reporting in Malaysia," *International Journal of Business Studies*, Vol. 11, No. 1, June, pp 69-90
- American Institute of Certified Public Accountants, *The Measurement of Corporate Social Performance*, New York: AICPA.
- Andrew, B. H., Gul, F.A., Guthrie, J.E., dan Teoh, H.Y. 1989. " A Note on Corporate Social Disclosure Practice in Developing Countries: The Case of Malaysia and Singapore ", *British Accounting Review*", Vo. 21, pp. 371-371
- Barthelet, S., Magnan, C., dan Magnan, M., 2003. "Environmental Disclosure Research; Review and Synthesis", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 22, pp. 1-44
- Beikaoui, A. R., 2004., *Accounting Theory*, 5<sup>th</sup> Ed., London: Thomson Learning
- Bohren, O. 1998. "The Agent's Ethics in the Principal-Agent Model." *Journal of Business Ethics*, 17, pp. 745-55.
- Brammer, S., dan Pavelin, S., 2006, "Voluntary Environmental Disclosure by Large UK Companies", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol 3, No. 7 & 8, pp. 1168-1188
- Brown, N., dan Deegan, C., 1998, "The Public Disclosure of Environmental Performance Information: A Dual Test of Media Agenda Setting Theory and Legitimacy Theory", *Accounting and Business Research*, Vo. 29, No. 1, pp 21-41
- Cormier, D., dan Magnan, .M., 1999, "Corporate Environmental Disclosure Strategies: Determinants, Costs, and Benefits", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 14, No. 4, pp. 429-451
- Cormier, D., dan Gordon, I. M., 2001, "An Examination of Social and Environmental Reporting Strategies", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14, No. 5, pp. 587-616
- Cormier, D., dan Magnan, M., 2003, "Environmental Reporting Management: A Continental European Perspectives", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, pp. 43-62
- Cormier, D., Magnan, M., dan Van Velthoven, B., 2005, "Environmental Disclosure Quality in Large German Companies: Economic Incentives, Public Pressures of Institutional Condition", *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 1, pp. 3-39
- Deegan, C., dan Gordon, B., 1996, " A Study of Environmental Disclosure Practices of Australian Corporation", *Accounting and Business Research*, Vol 26. No. 3, pp. 187-199
- Deegan, C., 2000, *Financial Accounting Theory*, Australia: MCGraw-Hill Book Company

- Deegan, C., 2002, "Introduction: The Legitimising Effect of Social and Environmental Disclosure – a Theoretical Foundation", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 282-311
- Ernst and Ernst, 1977, *Social Responsibility Disclosure: 1977 Survey*, Cleve;and: Ernst & Ernst.
- Friedman, M., 1962, *Capitalism and Freedom*, Chicago: University of Chicago Press.
- Gray, R., 2001. "Thirty Years of Social Accounting, Reporting and Auditing: What (If Anything) Have We Learnt?" *Business Ethics: A European Review*, Vol. 10, No. 1, January
- Gray, R., Kouhy, R., dan Lavers, S. 1995, "Corporate Social and Environmental Reporting: A Review of Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, pp. 47-76
- Guthrie, J. and Parker, L. 1989. "Corporate Social Reporting; A Rebuttal of Legitimacy Theory." *Accounting and Business Research*, Vol. 19 No. 76, pp 343-352
- Guthrie, J. and Parker, L. 1990. "Corporate Social Disclosure Practice: A Comparative International Analysis." *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, pp 159-175.
- Hackston, D., dan Milne, M., 1996, "Some Determinants of Social and Environmental Disclosure in New Zealand Companies", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 1, pp. 77
- Heard, J.E., dan Bolce, 1981, "The Political Significance of Corporate Social Reporting in the United States of America", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 6, No. 3, pp.247-254.
- Karim, K.E, Lacina, M.J, dan Rutledge, R. W., 2006, "The Association between Firm Characteristics and the Level of Environmental Disclosure in Financial Statements Footnotes", *Advances in Environmental Accounting and Management*, Vo. 3, pp77-109
- Magness, V., 2006, "Strategic Posture, Financial Performance and Environmental Disclosure: An Empirical Test of Legitimacy Theory", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 19, No.4, pp. 540-563
- Movena, J.M dan Liena, F., 2000, "Environmental Disclosure in the Annual Reports of Large Companies in Spain", *The European Accounting Review*, Vol. 9, No. 1, pp. 7-29
- O'Donovan, 2002, "Environmental Disclosure in the Annual Reports: Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 344-371

- Parker, L., 1986, "Polemical Themes in Social Accounting: A Scenario for Standard Setting", In Nelmark, M., Merino, B., and Tinker, T., (Eds), *Advances in Public Interest Accounting*, Vol 1, Greenwich: JAI Press Inc. pp.67-93.
- Parker, L. L., 2005, "Social and Environmental Accountability Research; A View from the Commentary Box", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 18, No. 6, pp. 842-859
- Parsons, T. (1960). *Structure and Process in Modern Societies*. New York Free Press.
- Patten, D. 1991, Exposure, Legitimacy and Social Disclosure, *Journal of Accounting and Public Policy*, No. 10, pp.297-308
- Patten, D. 1992. "Intra-industry Environmental Disclosures in Response to the Alaska Oil Split: A Note to Legitimacy Theory." *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 5, pp.471-475.
- Preston, L. E., and Post, J. E., 1975, *Private Management and Public Policy*, Englewood Cliffs: Prentice Hall, Inc
- Robert, R. W., 1992, "Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No.6, pp.505-612
- Pava, M.L. and Krauze, J. (1996). 'The Association Between Corporate Social Responsibility and Financial Performance: The Paradox of Social Cost'. *Journal of Business Ethics*. Vol. 15. pp. 321-357.
- Rawls, J. (1999). *A Theory of Justice* (Rev. ed.) Oxford : Oxford University Press.
- Shocker, A.D. and Sethi, S. P., 1974, "An Approach to Incorporating Social Preferences in Developing Corporate Action Strategies". In Sethi, S. P. (ed.), *the Unstable Ground: Corporate Social Policy in a Dynamic Society*, Los Angeles: Melville Publishing Company, pp.67-80
- Stanwick, PS dan Stanwick, S., 2006, "Corporate Environmental Disclosure: A Longitudinal Study of Japanese Firms" *The Journal of American Academy of Business*, Vol. 9, No. 1, March, pp. 1-07
- Tilt, C.A., 1995, "The Influence of External Pressures Groups on Corporate Social Disclosure: Some Empirical Evidence" *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vo. 14, No. 2, pp. 47-72
- Tilt, C.A., 2001, "The Contents and Disclosure of Australian Corporate Environmental Policies", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vo. 14, No. 2, pp. 190-212
- Tilt, C.A., dan Symes, C.F, 1999, "Environmental Disclosure by Australian Mining Companies: Environmental Conscience or Commercial Reality", *Accounting Forum*, Vol. 23, June, pp.137-154

- Tinker, A.M., Lehman, C., Neimark, M., 1991, "Falling Down the Hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vo. 4, No. 2, pp28-54
- Tinker, A. M., B. D. Merino, and M. N. Neimark. 1982. "The Normative Origins of Positive Theory: Ideology and Accounting Thought." *Accounting, Organization and Society*, 2, pp. 167-200.
- Tinker, T. and T. Puxty. 1995. *Policing Accounting Knowledge: The Market for Excuses Affair*, London: Paul Chapman Publishing Ltd
- Toms, J.S. (2000). *Environmental Management, Environmental Accounting and Financial Performance*. London: CIMA.
- Ullmann, A.A., 1985, "Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationships among Social Performance, Social Disclosure, and Economic Performance of U.S. Firms", *Academy of Management Review*, Vo. 10, No. 3, pp.540-557
- Ullmann, A.A., 1979, "Corporate Social Reporting: Political Interest and Conflicts in Germany", *Accounting, Organization and Society*, Vo. 4. No. 1/2, pp.123-133.
- Wiseman, J., 1982, "An Evaluation of Environmental Disclosure Made in Corporate Annual Reports", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 7, No. 1, pp. 53-63