

---

## Positive Accounting Theory Dalam Keterkaitannya Dengan Pembentukan Standar Akuntansi: Suatu Tinjauan Teoritis

Oleh : *Jenny Sihombing*

### *Abstract*

*The existence of accounting theory has an important role in the establishment of accounting standards. Accounting theory distinguished on positive accounting theory and normative accounting theory. Positive accounting theory covers an explanation or reasoning that demonstrate scientifically the truth of a statement or accounting phenomena as it is factual. In other words in positive accounting thory tells that the facts as the target. While the normative accounting theory covers an explanation or reasoning to justify the feasibility of an accounting treatment that best suits the intended purpose. Development of a theory that there was a normative to become positive is because of normative accounting is not adequately represent what is happening and what will happen next.*

**Keywords:** *positive accounting theory, normative accounting theory, agency theory.*

### Latar Belakang dan Tujuan

Sebagaimana diketahui bahwa satu pengetahuan haruslah merupakan sesuatu yang menjelaskan dan meramalkan gejala alam dan sosial seperti apa adanya dengan metode ilmiah, menguji dan menetapkan kebenaran penjelasan atau pernyataan tentang suatu masalah, bebas nilai (*value-free*), yang memiliki karakteristik: koherensi, korespondensi, keterujian, dan keuniversalan. Sehingga dapat dilihat karakteristik akuntansi sebagai sains adalah bahwa: akuntansi sebagai bidang pengetahuan yang menjelaskan fenomena akuntansi secara objektif, apa adanya, dan bebas nilai, penjelasannya dinyatakan dalam bentuk aksioma, proposisi, prinsip umum, atau hipotesis yang tidak langsung berkaitan dengan kebijakan (praktik). Pertimbangan dan penyimpulan dituntun oleh kaidah ilmiah (*rules of science*). Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa akuntansi adalah sebagai ilmu, karena akuntansi itu sendiri memenuhi karakter keilmuan itu, yang secara tegas dan nyata dilihat adalah memiliki perkembangan dan menjelaskan fenomena secara objektif.

Awalnya desain dan pola penelitian dalam bidang akuntansi adalah sangat sederhana, misalnya hanya membahas pada masalah penghitungan harga pokok produk, atau sejenisnya. Tetapi dengan perkembangan waktu dan permasalahan yang dihadapi, maka penelitian diperluas dengan diangkatnya topik penelitian tentang penganggaran, akuntansi pertanggung jawaban serta masalah *transfer pricing*. Namun demikian penelitian-penelitian yang dilakukan tersebut masihlah bersifat normatif, yang hanya mengangkat permasalahan desain pengendalian manajemen dengan berbagai model-model dengan *linier programming misalnya*. Perkembangan teori akuntansi dari hasil penelitian tersebut menghasilkan teori normatif yang didefinisikan sebagai teori yang mengharuskan.

Namun pendekatan normatif yang telah berjaya selama satu dekade (tahun 1960- an) tersebut juga dilihat tidak dapat menghasilkan teori akuntansi yang siap dipakai pada praktek sehari-hari. *Design* sistem akuntansi yang dihasilkan dari penelitian normatif dalam kenyataannya tidak dipakai dalam

praktek. Sebagai akibatnya muncul anjuran untuk memahami secara deskriptif berfungsinya sistem akuntansi didalam praktek nyata. Harapannya dengan pemahaman dari praktek langsung akan muncul *design* sistem akuntansi yang lebih berarti (Ghozali, 2000), yang selanjutnya nanti berkembang ke arah *positive accounting*.

Tujuan penulisan ini adalah untuk mengetahui perkembangan teori akuntansi positif dan bagaimana pembentukan standar akuntansi terkait dengan teori akuntansi positif yang berkembang tersebut.

## Bahasan

### Perkembangan

Godfrey *et al* (2010:394) menyatakan, *positive accounting theory* sudah menjadi hal yang utama dalam penelitian-penelitian akademis yang berhubungan dengan akuntansi. *Positive accounting theory* berangkat dari pendekatan yang digunakan oleh *normative accounting theory* yang kemudian pengembangannya menekankan pada model theoretical pertukaran kontraktual antara orang-orang yang menggunakan akuntansi secara numeric untuk mempengaruhi transaksi pembayaran di antara mereka dan percobaan empiric terhadap model theoretical tersebut. Para peneliti membutuhkan sebuah model *accounting policy* sebagai penjelasan mengapa para akuntan mencatat transaksi seperti yang mereka lakukan sekarang. Riset tentang *positive accounting policy* pada mulanya menyatakan bahwa akuntansi secara numerik dapat memainkan peran yang penting dalam suatu hubungan kontraktual untuk meminimalkan biaya hubungan antar agen.

*A positive accounting theory that seeks to explain and predict accounting practice. Why, for example, do some firms use income-enhancing accounting methods while others use methods that reduce income? Why do some firms use "Big Eight" auditor and others do not?* (Watts and Zimmerman, 1986). Watts and Zimmerman (1978) menjelaskan bahwa *positive accounting theory* menemukan bahwa pada aturan akuntansi yang diterapkan pada praktek sehari-hari (misalnya pilihan metode akuntansi) memiliki hubungan dengan variabel perusahaan lainnya seperti analisa *leverage* dan besarnya ukuran perusahaan merupakan suatu variabel yang paling konsisten digunakan. Dengan kata lain, *Positive Accounting Theory* mencoba untuk membuat prediksi tentang kenyataan yang terjadi di lapangan dan menerjemahkan kenyataan tersebut ke dalam transaksi-transaksi akuntansi. Dimana *positive accounting theory* mencoba untuk menjelaskan dan memperkirakan: Kegiatan seperti pemilihan metode akuntansi mana yang akan digunakan perusahaan? Atau bagaimanakah perusahaan akan bereaksi terhadap standard akuntansi baru yang akan diterapkan?

*A basic assumption in positive accounting theory is that agents are rational individuals concerned with furthering their own self-interest. Consistent with this we assume that the motivating factor influencing managers' selection of particular accounting policies is the maximisation of their utility. The motivation for accounting policy choice studies is to gather evidence about the factors which*

*influence managerial action. This condition may managers act to smooth the Company income* (Beatties *et al*, 1994). Perkembangan teori akuntansi klasik yang awalnya menghasilkan teori normatif yang didefinisikan sebagai teori yang “apa yang diharuskan.” Melalui teori klasik yang lebih menitikberatkan pada pemikiran normatif dan telah mengalami kejayaannya pada tahun 1960-an, maka terjadi pergeseran pendekatan dalam penelitian akuntansi. Alasan yang mendasari pergeseran ini adalah bahwa pendekatan normatif tersebut tidak dapat menghasilkan teori akuntansi yang siap dipakai didalam praktek sehari-hari. *Design* sistem akuntansi yang dihasilkan dari penelitian normatif dalam kenyataannya tidak dipakai dalam praktek. Sebagai akibatnya muncul anjuran untuk memahami secara deskriptif, agar pemahaman dari praktek langsung akan disign sistem akuntansi lebih berarti dan berfungsinya sistem akuntansi di dalam praktek nyata.

Watts dan Zimmerman (1986) mengatakan, dasar perkembangan teori positif adalah dari ketidakpuasan terhadap teori normatif, dimana pendekatan normatif adalah terlalu sederhana dan tidak memberikan dasar teoritis yang kuat. Agar kesenjangan dalam pendekatan normatif dapat ditekan, maka dikembangkan pendekatan positif yang lebih berorientasi pada penelitian empirik dan dimana pembenaran dilakukan melalui berbagai teknik atau metode akuntansi yang digunakan atau mencari model baru untuk pengembangan teori akuntansi dikemudian hari. Aliran positif kemudian dikenal luas oleh kalangan akademisi saat ini. Aliran ini pertama kali diperkenalkan di Universitas Chicago, kemudian meluas ke beberapa Universitas lainnya di Amerika Serikat (Rasyid, 1997), hingga negara-negara lainnya. Teori akuntansi positif mempunyai keyakinan bahwa realita sosial berada secara independen dari manusia yang memiliki sifat atau esensi tersendiri.

Suatu penjelasan dikatakan ilmiah apabila: 1) harus memasukkan satu atau lebih prinsip-prinsip umum atau hukum, 2) harus ada pra kondisi yang biasanya diwujudkan dalam bentuk pernyataan hasil observasi dan 3) harus ada satu pernyataan yang menggambarkan sesuatu yang dijelaskan. Dalam hal ini dilihat bahwa teori akuntansi positif berusaha untuk membuat prediksi yang baik sesuai dengan kejadian yang nyata dan lebih memenuhi kriteria di atas.

Jika hendak dikelompokkan maka teori akuntansi positif memiliki dua tahap perkembangan, yaitu: 1) Penelitian akuntansi dan perilaku pasar modal. Dalam tahap ini tidak dijelaskan tentang praktek akuntansi, tetapi dilakukan penelitian terhadap hubungan pengumuman laba dengan reaksi harga saham. Untuk melakukan penelitian dalam tahap ini digunakan Hipotesis Pasar Efisien (*Efficiency Market Hypothesis*). 2) Tahap yang kedua dilakukan untuk menjelaskan dan memprediksi praktek akuntansi antar perusahaan. Penelitian ini difokuskan pada alasan oportunistik dalam hal perusahaan memilih metode akuntansi tertentu, atau pada alasan efisiensi yaitu metode akuntansi dipilih untuk mengurangi biaya kontrak antara perusahaan dengan *stakeholdernya*.

Selanjutnya para penganut aliran ini memandang dirinya sebagai yang bebas nilai dari fenomena akuntansi yang diamati, dia juga dibangun berdasarkan asumsi -asumsi tentang *the nature of human society*. Dalam hal ini dipandang bahwa pada dasarnya manusia akan selalu menetapkan target dan

*tujuan terlebih dahulu sebelum bertindak dan bahwa manusia memiliki "a single superordinate goal"* asumsi ini muncul dalam teori agensi akuntansi, yang menurut teori ini bahwa agen (manajer) akan selalu menyukai untuk bekerja sedikit namun banyak mendapat bonus, sementara pemilik (*principal*) menginginkan pengembalian atas investasi yang besar (Januarti, 2004).

Kenyataannya terjadi perbedaan antara teori dengan praktik. Implikasinya dalam dunia akuntansi adalah bahwa akuntansi dan akuntan menyediakan informasi seefisien dan seefektif mungkin, sementara bagaimana manajer menggunakannya tidaklah menjadi perhatian akuntan dan akuntansi. Aliran positif selalu berupaya melakukan riset akuntansi dengan cara mengevaluasi hubungan antar variabel dengan hasil yang ditunjukkan melalui tingkat signifikansinya. Oleh karena itu dalam evaluasi dan analisisnya aliran positif sangat mengandalkan penggunaan alat statistik yang sering juga hasilnya membingungkan karena dicoba segalanya disederhanakan dengan statistik.

### **Teori-teori yang Berkaitan dengan *Positive Accounting Theory***

Menurut Godfrey *et al*, (2010:394) ada beberapa teori yang berkaitan dengan *positive accounting theory*, yakni:

1. *Contracting theory*. Teori kontrak menunjukkan bahwa perusahaan sebagai hubungan kontraktual yang legal antara pemasok dan konsumen dari faktor produksi.
2. *Agency Theory*. Di antara faktor-faktor produksi, yang dapat menyatukan semua menjadi suatu perusahaan adalah modal dan pegawai atau buruh. Modal disediakan oleh peminjam atau penanam modal atau disebut juga *principal*, dan pegawai atau buruh disediakan oleh pembuat keputusan atau disebut juga *agents*. Karena *incentive* dari *agents* berbeda dengan *principals*, hubungan kontraktual dapat digunakan untuk memisahkan fungsi kedua pihak.
3. *Signalling Theory*. Pelaporan akuntansi sering digunakan untuk memberi tanda terhadap informasi suatu perusahaan, khususnya dimana tren dari pendapatan menandakan suatu pendapatan di masa datang.

Sehingga pendekatan akuntansi positif telah memberikan sumbangan yang berarti bagi pengembangan akuntansi menurut Watts & Zimmerman (1986), yakni:

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

Lebih jauh, Watt & Zimmerman (1986) mengatakan bahwa tujuan teori akuntansi adalah untuk menjelaskan dan memprediksi praktek akuntansi. Sebagaimana diketahui bahwa suatu teori berisi

seperangkat hipotesis yang disusun melalui pemikiran logis dan metodologi ilmiah baik secara deduktif maupun induktif dan diuji melalui penelitian ilmiah dan empiris. Bila penelitian empiris dapat membuktikan validitas suatu teori, maka dikatakan bahwa teori tersebut telah diverifikasi. Teori diperlukan karena teori tersebut dapat digunakan untuk memprediksi berbagai fenomena sosial tertentu yang diharapkan akan terjadi.

Hipotesis dalam teori akuntansi positif yang dirumuskan oleh Watts & Zimmerman (1986) dalam bentuk “*oportunistik*” yang sering diinterpretasikan, yaitu : 1) Hipotesis rencana bonus (*Plan Bonus Hypothesis*), dalam *ceteris paribus* para manajer perusahaan dengan rencana bonus akan lebih memungkinkan untuk memilih prosedur akuntansi yang dapat menggantikan laporan *earning* untuk periode mendatang ke periode sekarang atau dikenal dengan *income smoothing*. 2) Hipotesis perjanjian hutang (*Debt Convenat Hypothesis*), dalam *ceteris paribus* manajer perusahaan yang mempunyai ratio leverage (*debt/equity*) yang besar akan lebih suka memilih prosedur akuntansi yang dapat menggantikan laporan *earning* untuk periode mendatang ke periode sekarang. Dengan memilih metode akuntansi yang dapat memindahkan pengakuan laba untuk periode mendatang ke periode sekarang maka perusahaan akan mempunyai *leverage ratio* yang kecil, sehingga menurunkan kemungkinan *default technic*. 3) Hipotesis biaya proses politik (*Politic Process Hypothesis*), dalam *ceteris paribus* semakin besar biaya politik perusahaan, semakin mungkin manajer perusahaan untuk memilih prosedur akuntansi yang menanggukhan laporan *earning* periode sekarang ke periode mendatang.

Dari hal tersebut maka teori akuntansi teori positif hubungan keagenan, yaitu antara manajemen dengan pemilik, antara manajemen dengan kreditur dan antara manajemen dengan pemerintah. Masalah *Agency* muncul disebabkan karena adanya asimetri informasi antara *agent* dan *principal*, dimana *agent* lebih banyak mempunyai informasi dibandingkan *principal*.

Perkembangan teori akuntansi positive secara metodological-nya dan perkembangannya cocok dengan karakter sebagai science. Dimana perkembangannya dalam dekade terakhir menunjukkan bahwa dia dapat dikelompokkan sebagai normal science (Kabir, 2008).

### **Perbandingan**

Perbedaan sasaran dari teori akuntansi positif dan dan teori akuntansi normative, di bawah ini akan memberikan gambaran pada kita lebih nyata keduanya. Menurut pandangan Suwardjono (2010:26), perbedaan antara teori akuntansi positif dan akuntansi normatif adalah sebagai berikut:

**Tabel 1**  
**Perbandingan Teori Akuntansi Positive dengan Normative**

Unsur Pembeda	T.A. Positive	T.A. Normative
Bentuk Pernyataan	Is	Should
Bahan Pertimbangan	Facts	Values
Basis Penyimpulan	Objective/empirical	Subjective/ reasoning
Kriteria Penerimaan Teori	True-False	Good/Bad
Metode Pengujian Validitas	Science	Art
Nada Pernyataan	Descriptive	Prescriptive

Sehingga dapat dilihat bahwa: teori akuntansi positif merupakan penjelasan atau penalaran untuk menunjukkan secara ilmiah kebenaran pernyataan atau fenomena akuntansi seperti apa adanya sesuai fakta, sementara teori akuntansi normatif merupakan penjelasan atau penalaran untuk menjustifikasi kelayakan suatu perlakuan akuntansi paling sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan.

Ketika kita bertanya apa-apa sajakah faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan sukarela. Jawaban dari pertanyaan itu berdasarkan fakta yang objektif dan berdasarkan bukti empiris, dan ini merupakan suatu pendekatan positif, sementara ketika kita ingin mengetahui kapankah suatu sewaguna harus dikapitalisasi? Tentu pertanyaan tersebut menghasilkan berbagai alternative jawaban. Dengan menggunakan teori Akuntansi Normatif kita akan memilih yang paling tepat “seharusnya”, menggunakan penalaran logis.

Maka dapat diketahui bahwa hubungan antara teori akuntansi positif dan teori akuntansi normatif yaitu bahwa pendekatan dan dasar antara teori akuntansi tersebut menyebabkan dua taksonomi akuntansi. Pendekatan teori akuntansi positif menghasilkan taksonomi akuntansi sebagai sains. Sedangkan pendekatan teori akuntansi normatif menghasilkan taksonomi akuntansi sebagai art. Yang keduanya sama sama diakui sebagai sarana pendekatan teori akuntansi. Lalu yang berikutnya juga bahwa teori akuntansi normatif yang berbentuk praktik akuntansi berterima umum (PABU) merupakan acuan teori dalam memberikan jalan terbaik untuk meramalkan berbagai fenomena akuntansi dan menggambarkan bagaimana interaksi antar-variabel akuntansi dalam dunia nyata yang merupakan fungsi pendekatan teori akuntansi positif.

**Jensen (1976)** membedakan Teori Akuntansi dengan dasar pertanyaan seperti yang diuraikan bahwa pertanyaan normative berbicara tentang: *How should leases be treated on the balance sheet? Shoud replacement (or liquidation) values be used in the balance sheet and income statement? How should changing price levels be accounted for? How shloud change rates be accounted for by firms with foreign interest? How should inventories be value? What should be reported in annual financial statement?*, sementara positive accounting teori bertanya berkaitan seputar: *There is much discussion in the literature regarding the “needs” of those using accounting reports. Why is there little or no attention*

*paid to the "needs" of the suppliers of accounting reports? What are the supply sides forces, and what impact do they have on accounting practices? Why do most firms continue to allocate overhead changes to performance center? Why do firms change accounting techniques? Why do firm change auditors? Why has the accounting profession been cursed with a strong authoritative bias resulting in the establishment of professional bodies such as the CAP, FASB to rule on generally accepted accounting techniques?* Semuanya itu membedakan antara akuntansi normatif yang hanya membahas "apa yang harus", sedangkan akuntansi positif lebih kepada pendalaman dan kebermanfaatannya bagi *human-being* nya sebihi mendalam.

### Beberapa Penelitian Terkait Positive Accounting

Suatu studi angket yang dilakukan oleh Mayer-Sommer (1988) menemukan bahwa 83% dari kelompok Fortune 500 controllers menolak akan pemikiran atau ide *market efficiency*. Karenanya para manajer perusahaan memperoleh incentive untuk misrepresent keyakinan mereka, terutama kepada para standard setters. Sementara melalui penggunaan pendekatan control ini, O'Keefe and Solomon (1985) meneliti tentang comment dan pendapat para manajer atas FASB menunjukkan bukti bahwa banyak manajer tidak yakin akan *market efficiency*. Dikatakan bahwa *In all cases, ceteris paribus, the higher the variability of the firm's earnings, the stronger the incentive for management to smooth income.*

Beberapa hasil penelitian lain tentang positive accounting dan adanya keterkaitannya dengan berbagai variabel ditunjukkan dalam bentuk matrix berikut:

**Table 2**  
**Matriks Penelitian Sebelumnya**

No	Penulis/ Tahun	Judul Tulisan	Metodologi	Hasil
1	John M. Thornton, (2003)	User Primacy, Positive Accounting Theory, and Nonaudit Services: Evidence from the SEC's Independence Hearings	Deskriptive explanatory	Adanya perbedaan kebutuhan pengguna laporan keuangan dengan regulasi yang ditetapkan oleh Securities and Exchange Commission (SEC), pengguna laporan keuangan secara umum lebih menyukai laporan keuangan yang belum diaudit sekalipun SEC menetapkan bahwa laporan keuangan yang digunakan publik adalah merupakan yang telah diaudit.

2	Vivien Beatties <i>et al.</i> , (1994)	Extraordinary Items and Income Smoothing: A Positive Income Approach	Survey (in UK)	Ditemukan terdapat hubungan positif yang signifikan antara income smoothing dengan laba variabilitas, pembayaran dividen, opsi saham manajerial dan kelonggaran akan kepemilikan saham. Ditemukan juga bahwa insentif untuk smooth berhubungan positif terhadap besarnya pengaruh pilihan pengklasifikasian, relatif terhadap laba yang diharapkan.
3	Othman dan Zeghal, (2006),	A study of Earnings-Management Motives In the Anglo-American and Euro-Continental Accounting Models: The Canadian and French cases.	Deskriptive comparative	Hasilnya memberikan bukti bahwa insentif bagi manajemen laba untuk perusahaan Perancis secara khusus terkait dengan biaya utang kontrak (contractual debt costs) dan tarif pajak efektif (effective tax rate). Sementara pada perusahaan Kanada menunjukkan insentif tertentu cocok dengan pasar modal yang dinamis. Penerbitan ekuitas merupakan motif yang kuat untuk manajemen laba pada perusahaan-perusahaan Kanada.
4	Flora Guidry <i>et al.</i> , (1999),	Earnings-Based Bonus Plans and Earnings Management by Business-Unit Managers	Deskriptive	Unit bisnis manajer memanipulasi laba untuk memaksimalkan rencana bonus jangka pendek mereka. Bukti paling kuat dalam analisis adalah pada rekening cadangan persediaan. Hasilnya menunjukkan lebih jelas dalam account ini karena manajer memiliki kesempatan terbesar untuk memanipulasi laba melalui penilaian persediaan perusahaan.



5	Derek Johnston dan Denise A. Jones, (2006),	How Does Accounting Fit Into A Firm's Political Strategy?	Deskriptive	Hasil analisis empirisnya menunjukkan bahwa firms' lobbying expenditures secara signifikan berkaitan dengan insentif mereka untuk melobi. Hasilnya lebih jauh menemukan bahwa lobbying expenditures secara positif terkait dengan eksposur perusahaan terhadap perubahan dalam akuntansi untuk penggabungan usaha dan pengakuan pendapatan. Namun, keterkaitan ini adalah terbatas pada perusahaan-perusahaan yang tidak memiliki in house lobbying departements .
---	---	---	-------------	--

Sumber: berbagai penulis

#### **John M. Thornton, (2003)**

Hasil dari Public Hearing oleh the Securities and Exchange Commission (SEC) bagi para auditor independen dalam upaya perubahan dalam publikasi laporan keuangan bagi para pemakai ditemukan bahwa: dari 105 auditor yang mewakili berbagai KAP yang ada maka ditemukan bahwa 48 *proponents/* responden setuju agar dilakukan perubahan (dimana laporan keuangan yang akan dipublikasikan tidak seluruh unsur yang akan di publikasi merupakan hasil audit dari auditor independen), 45 *opponents/* seluruh informasi yang dipublikasikan adalah hasil audit dari para auditor independen, sedangkan 12 sisanya memberikan jawaban netra. Sekalipun lebih besar jawaban yang mendukung untuk dilakukan perubahan agar tidak seluruh laporan keuangan yang di publikasi merupakan hasil audit para auditor independen namun dengan pertimbangan bila tanpa hasil audit akan mengurangi mutu laporan keuangan tersebut maka perubahan tersebut belum dapat dilakukan.

#### **Vivien Beatties et al (1994)**

Beatties dkk melakukan survey terhadap 300 perusahaan di UK untuk mengetahui sejauh mana income smoothing berpengaruh terhadap berbagai variabel, maka ditemukan terdapat hubungan positif yang signifikan antara income smoothing dengan laba variabilitas, pembayaran dividen, opsi saham manajerial dan kelonggaran yang kepemilikan saham. Ditemukan juga bahwa insentif berhubungan positif terhadap besarnya pengaruh pilihan pengklasifikasian, relatif terhadap laba yang diharapkan.

#### **Hakim Othman dan Daniel Zeghal (2006)**

Othman and Zeghal yang mencari tahu faktor-faktor yang berpotensi mempengaruhi kebijakan manajemen laba (*earnings-management policy*) dengan mengacu pada model akuntansi Anglo-Amerika dan Euro-Continental, pada Kanada dan Perancis, yang masing-masing memiliki sosio-ekonomi lingkungan yang berbeda. Dengan menguji *earnings-management motives* (EMM) model pada 1470 perusahaan-perusahaan pengamatan Kanada dan Perancis. Hasilnya memberikan bukti bahwa insentif bagi manajemen laba untuk perusahaan Perancis secara khusus terkait dengan biaya utang kontrak (*contractual debt costs*) dan tarif pajak efektif (*effective tax rate*). Namun, pada perusahaan Kanada menunjukkan insentif tertentu cocok dengan pasar modal yang dinamis. Penerbitan ekuitas merupakan motif yang kuat untuk manajemen laba pada perusahaan-perusahaan Kanada.

#### **Flora Guidry et al (1999)**

Studi yang dilakukan Guidry dkk meneliti apakah para manajer unit bisnis pada perusahaan konglomerat multinasional mengelola bonusnya dengan memaksimalkan bonus-bonus jangka pendek konsisten dengan hasil Healy (1985) yang pernah diteliti sebelumnya?

Hasil dari penelitiannya membuktikan adanya konsistensi dengan peneliti sebelumnya (Healy), yakni unit bisnis manajer memanipulasi laba untuk memaksimalkan rencana bonus jangka pendek mereka. Bukti paling kuat dalam analisis adalah pada rekening cadangan persediaan. Hasilnya menunjukkan lebih jelas dalam account ini karena manajer memiliki kesempatan terbesar untuk memanipulasi laba melalui penilaian persediaan perusahaan.

#### **Derek Johnston and Denise A. Jones (2006)**

Hasil analisis empiris Johnston dan Jones menunjukkan bahwa *firms' lobbying expenditures* secara signifikan berkaitan dengan insentif mereka untuk melobi. Hasilnya lebih jauh menemukan bahwa pengeluaran lobi (*lobbying expenditures*) secara positif terkait dengan eksposur perusahaan terhadap perubahan dalam akuntansi untuk penggabungan usaha dan pengakuan pendapatan. Namun, keterkaitan ini adalah terbatas pada perusahaan-perusahaan yang tidak memiliki *in house lobbying departements* atau *occasional lobbyists*. Ditemukan juga bahwa *occasional lobbyists* cenderung menyajikan laporan pendapatan meningkat pilihan akuntansi dan juga memiliki pengeluaran lobi lebih tinggi, mungkin dalam upaya untuk membuat (atau mempertahankan) fleksibel akuntansi yang berlaku umum.

#### **Hubungan *Positive Accounting Theory* Terhadap Standar Akuntansi Keuangan**

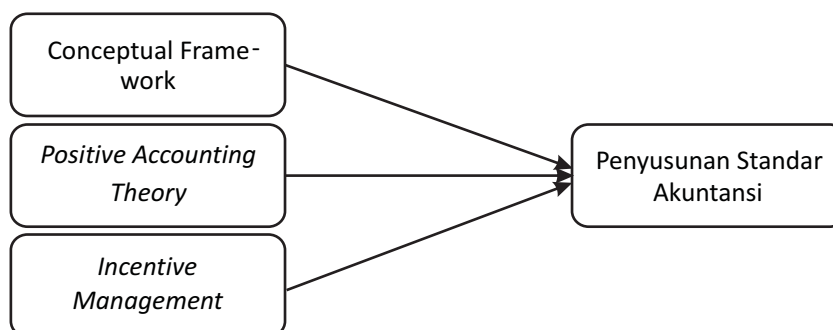
Sehubungan dengan standard akuntansi, maka dikatakan, “*..the costs and benefits generated by accounting standards which accrue to managements, thereby contributing to our understanding of the incentives of management to oppose or support various standards*” (Watts, 1974; 1977). Yang mana biaya dan manfaat/keuntungan yang dihasilkan oleh standar akuntansi yang memberikan keuntungan pada

pihak manajemen perusahaan sehingga pandangan inilah yang memberi pengaruh apakah manajemen akan mendukung atau menentang terjadinya suatu standar akuntansi.

Pada bagian lain dikatakan “...it seems appropriate that a pre-condition of a positive theory of standard-setting is understanding management's incentives” (Watts dan Zimmerman, 1978). Dengan demikian bahwa penyusunan suatu standar akuntansi tidak lepas dari pemahaman *positive accounting theory* terhadap insentif yang diberikan kepada manajemen. Dari literatur-literatur di atas, Pemahaman *Positive Accounting Theory* terhadap insentif manajemen memberikan pengaruh kepada manajemen apakah mereka akan mendukung atau menolak terciptanya sebuah standar akuntansi.

Zezhong dan Aixiang (1997) dalam penelitiannya tentang pengembangan standar akuntansi di Cina, mengatakan bahwa: Bertentangan dengan beberapa teori yang ada, pemerintah Cina telah mengembangkan standar akuntansi berdasarkan kerangka conceptual framework (CF) berjudul Standar Akuntansi untuk Bisnis Usaha (*Accounting Standard for Business Enterprise* = ASBE). Artikel ini mengevaluasi peran ASBE dan mengeksplorasi manfaat potensial dan risiko dan alasan adopsi yang dikuasai pemerintah dan CF berbasis pendekatan. Hasilnya bahwa CF dapat memainkan peran penting bahkan jika standard setting akuntansi sekalipun dikendalikan oleh pemerintah, namun ASBE memberikan dasar memadai untuk mengembangkan standar akuntansi.

Berikut ini disajikan potensi pola penyusunan standard yang dapat terkait dengan pendekatan positive accounting theory.



Gambar 1  
Model Potensi Pola Penyusunan Standard Akuntansi

### Simpulan

Teori akuntansi dibedakan menjadi: (1) teori akuntansi positif dan (2) teori akuntansi normatif. Teori akuntansi positif mencakup penjelasan atau penalaran untuk menunjukkan secara ilmiah kebenaran pernyataan atau fenomena akuntansi seperti apa adanya sesuai fakta. Dengan kata lain, fakta sebagai sasaran. Sementara teori akuntansi normatif mencakup penjelasan atau penalaran untuk menjustifikasi kelayakan suatu perlakuan akuntansi yang paling sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan. Perkembangan teori yang terjadi yang tadinya normatif menjadi positif adalah dikarenakan bahwa normatif tidak cukup mewakili apa yang sedang terjadi dan akan terjadi kedepan.

### Daftar Pustaka

- Beatties, V., Brown, S., Ewers, D., John, B., Manson, S., Thomas, D., dan M. Turner. (1994). Extraordinary Items and Income Smoothing: A Positive Income Approach. *Journal of Business Finance & Accounting*, 21(6).
- Godfrey, J., Hodgson, A., Targa, A., Hamilton, J., dan S. Holmes. (2010). *Accounting Theory* (7<sup>th</sup> ed.). Australia: John Wiley & Sons.
- Guidry, F., Leone, A. J., dan S. Rock. (1999). Earnings-Based Bonus Plans and Earnings Management by Business-Unit Managers. *Journal of Accounting and Economics*, 26.
- Ghozali, I. (November 2000). *Paradigma Penelitian Akuntansi*. Semarang: Seminar Dialog Nasional Akuntansi.
- Januarti, I. (2004). Pendekatan dan Kritik Teori Akuntansi Positif. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, Vol 1, No. 1.
- Jensen, M. C. (1976). *Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting*. Stanford Lectures in Accounting Graduate School of Business. Stanford, CA: Stanford University.
- Johnston, D., dan D. A. Jones. (2006). How Does Accounting Fit Into A Firm's Political Strategy? *Journal of Accounting and Public Policy*, 25.
- Kabir, M. H. (2008). Positive Accounting Theory and Science. *Journal of Centrum Cathedra*.
- Mayer-Sommer, A. P. (1988). An historical case study of planning and control under uncertainty: The weapons acquisition process for the U.S. ironclad, Monitor. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 7, Issue 3.
- Othman, H. B., dan D. Zeghal. (2006). A study of Earnings-Management Motives In the Anglo-American and Euro-Continental Accounting Models: The Canadian and French cases. *The International Journal of Accounting*.
- O'Keefe, T. B., dan S. Y. Soloman. (1985). Do Managers Believe the Efficient Market Hypothesis? Additional Evidence. *Accounting and Business Research*, Vol. 15.
- Rasyid. (1997). Mengakarkan Akuntansi pada Bumi Sosio Kultural Indonesia: Perlunya Persektif Alternatif. *Media Akuntansi*, No.23/Th.IV.
- Suwardjono. (2010). *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan* (Edisi ke-3). Yogyakarta: BPFE.
- Thornton, J. M. (2003). User Primacy, Positive Accounting Theory, and Nonaudit Services: Evidence from the SECs Independence Hearings. *Accounting and the Public Interest, Americanq Accounting Association*, Volume 3.
- Watts, R. L. (1974). *Accounting Objectives*. Working Paper Series No. 7408. Graduate School of Management. Rochester, NY: University of Rochester.
- \_\_\_\_\_. (1977). Corporate Financial Statements: Products of the Market and Political Processes. *Australian Journal of Management*.
- Watts, R. L. dan J. L. Zimmerman. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards, *The Accounting Review*.

\_\_\_\_\_. (1986). *Positive Accounting Theory*. NY: Prentice Hall.

Zezhong, X., dan P. Aixiang. (1997). Developing Accounting Standards on the Basis of a Conceptual Framework by the Chinese Government. *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, No. 3.

Jenny Sihombing  
Adalah Dosen Tetap Fakultas Ekonomi  
Universitas Advent Indonesia, Bandung