

## FILSAFAT ILMU DAN PERKEMBANGAN ILMU AKUNTANSI

Hardiwinoto

Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Semarang

Filsafat ilmu awalnya digunakan dalam ilmu alam, tetapi saat ini telah dipinjam untuk menjelaskan disiplin ilmu lain. Akuntansi misalnya telah menggunakan metode *scientific* di dalam proyek riset. Juga ada usaha menggunakan filsafat ilmu untuk menggambarkan akuntansi. Paradigma Kuhn telah digunakan oleh Wells (1976) dan STTA (1977) untuk menjelaskan perkembangan akuntansi saat ini. Belkacem (1981 dan 1985) menggunakannya untuk menggambarkan akuntansi sebagai *multiparadigm science*. STTA (1977) juga mengakui selain pandangan Kuhn, perspektif lain seperti Lakatos juga digunakan.

Banyak peneliti akuntansi yang menganggap bahwa *induktivist interpretation* merupakan filsafat ilmu yang relevan untuk akuntansi. Hal ini disebabkan peneliti akuntansi untuk merumuskan hipotesis dan berusaha membuktikan kebenaran hipotesis tersebut. Dalam literatur metodologi penelitian akuntansi, kata *induction* sering digunakan sebagai padanan *scientific approach* (Most, 1977). Caplan (1972) mengatakan bahwa kemajuan dalam konstruksi teori memerlukan adanya berbagai metode untuk mengidentifikasi berbagai pendapat yang valid. Contoh yang relevan adalah penelitian yang dilakukan Ball, Walker dan Whittred (1979) yang menguji hipotesis: tipe kualifikasi audit tertentu berhubungan dengan perubahan penilaian pemegang saham atas harga sekuritas.

Falsifikasi Popper juga sering digunakan dalam metodologi penelitian akuntansi, meskipun sangat sulit untuk membuktikan bahwa interpretasi diterima dalam akuntansi. Falsifikasi Popper dalam penelitian akuntansi mungkin dapat dilihat dalam bentuk hipotesis nol, yang menyatakan bahwa tidak ada hubungan antara variabel-variabel yang diteliti. Falsifikasi terhadap hipotesis berarti ada hubungannya antara berbagai variabel yang diteliti.

Purdy, Smith dan Gray (1969) meneliti pengaruh *disclosure* dalam laporan keuangan yang menyimpang dari standar akuntansi terhadap visibilitas laporan tersebut. Dengan kata lain apakah pemakai laporan keuangan akan mengetahui penyimpangan tersebut jika hanya diungkapkan pada satu tempat? Peneliti menyatakan masalah tersebut dalam bentuk hipotesis nol dan hasil penelitiannya tidak menolak hipotesis nol. Pemakaian hipotesis nol pada awalnya terdapat dalam teori statistik tetapi hipotesis tersebut dapat diinterpretasikan konsisten dengan pandangan Popper. Falsifikasi cenderung lebih obyektif dalam penelitian dibandingkan membuktikan kebenaran hipotesis (Hines, 1988).

Paradigma Kuhn juga sering disinggung dalam literatur akuntansi. Wells (1976) dan Flamholtz (1979) berpendapat bahwa revolusi Kuhn sangat tepat untuk digunakan dalam memahami perkembangan akuntansi saat ini. Kuhn mengatakan bahwa revolusi *science* terjadi dalam lima tahap, yaitu:

1. Akumulasi anomali (*pre-science*)
2. Periode krisis
3. Perkembangan dan perdebatan alternatif ide
4. Identifikasi alternatif dari berbagai pandangan
5. Paradigma baru yang dominan.

Wells berusaha mengaitkan tahapan revolusi dengan akuntansi dan berpendapat bahwa akuntansi berada pada empat tahap yang pertama meninggalkan paradigma *cost historic*. Setelah beberapa tahun terjadi krisis dan perdebatan berbagai alternatif pengukuran, dia menyimpulkan bahwa akuntansi akan mencapai tahap terakhir yang menghasilkan paradigma baru seperti *current cost accounting*. Meskipun demikian, Danos (1977) tidak setuju dengan pendapat Wells dan melihat bahwa akuntansi sebenarnya berada pada tahap "*pre-science*" dan selama ini tidak ada paradigma penting yang muncul dan mendominasi akuntansi.

Ada juga bukti yang mendukung pendekatan *research programmes* yang dikemukakan Lakatos. Riset akuntansi yang selama ini dilakukan, cenderung menggunakan model yang berbeda-beda dan hal tersebut dapat saling menggantikan. Model inilah yang diinterpretasikan sebagai *research programmes* Lakatos. Beberapa kasus menunjukkan bahwa *research programmes* dihasilkan kembali dan kemudian dibatalkan oleh peneliti, misalnya riset yang berkaitan dengan *income smoothing hypothesis*, akuntansi sumber daya manusia, akuntansi pertanggungjawaban sosial dan riset tentang hubungan antar variabel akuntansi dengan harga saham yang didasarkan pada *efficient market hypothesis*.

Akuntansi sumber daya manusia merupakan salah satu *research programmes* yang muncul berdasarkan sudut pandang ekonomi berkaitan dengan aktiva. *Research programmes* ini dikembangkan atas dasar keyakinan bahwa :

- a. Karyawan adalah salah satu sumber ekonomi yang paling penting bagi entitas.
- b. Kegagalan akuntansi dalam mengungkapkan aktiva ini merupakan suatu kelemahan.

Dua keyakinan tersebut menunjukkan *hard core* yaitu *negative heuristic* dari *research programmes*. *Hard core* tersebut dikelilingi berbagai hipotesis/masalah yang berkaitan dengan hal sebagai berikut:

- a. Cara terbaik untuk mengimplementasikan akuntansi sumber daya manusia.
- b. Bagaimana sumber daya manusia dinilai.
- c. *Cost* untuk mengumpulkan informasi sumber daya manusia.

- d. Manfaat penyajian informasi sumber daya manusia dalam laporan keuangan dan lain-lain.

Dari berbagai pandangan di atas jelas bahwa dalam perkembangannya akuntansi dapat ditinjau dari berbagai pendekatan filsafat ilmu yang selama ini digunakan dalam ilmu alam atau sosial yang lain.

### **Filsafat Sebagai Dasar Metodologi Penelitian Akuntansi**

Perkembangan penelitian dibidang akuntansi telah mengalami kemajuan sangat pesat. Hal ini dapat dilihat dari berbagai artikel yang muncul di beberapa ilmiah akuntansi antara lain; *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, *Accounting Organization*. Artikel-artikel hasil penelitian yang muncul di jurnal-jurnal tersebut menggunakan berbagai variasi pendekatan yang berbeda satu sama lain. Nampaknya ada pergeseran cukup tajam dari pendekatan klasikal atau sering disebut dengan *mainstream approach* atau *positivisme* ke pendekatan yang lebih radikal yaitu dengan meminjam berbagai metodologi ilmu pengetahuan sosial yang lain atau disebut pendekatan alternatif.

Pendekatan klasikal yang lebih menitikberatkan pada pemikiran normatif mengalami kejayaan pada tahun 1960-an. Dalam tahun 1970-an terjadi pergeseran pendekatan dalam penelitian akuntansi. Alasan yang mendasari pergeseran ini adalah bahwa pendekatan normatif yang telah berjaya selama satu dekade tidak dapat menghasilkan teori akuntansi yang siap dipakai di dalam praktek sehari-hari. Desain sistem akuntansi yang dihasilkan dari penelitian normatif dalam kenyataannya tidak dipakai didalam praktek. Sebagai akibat muncul anjuran untuk memahami secara deskriptif berfungsinya sistem akuntansi didalam praktek nyata. Harapannya dengan pemahaman dari praktek langsung akan muncul desain sistem akuntansi yang lebih berarti.

Alasan kedua yang mendasari usaha pemahaman akuntansi secara empiris dan mendalam adalah adanya “move” dari komuniti penelitian akuntansi yang menitik beratkan pada pendekatan ekonomi dan perilaku (*behavior*). Perkembangan *financial economics* dan khususnya munculnya hipotesis pasar yang efisien (*efficient market hypothesis*) serta teori keagenan (*agency theory*) telah menciptakan suasana baru bagi penelitian empiris manajemen dan akuntansi. Beberapa pemikir akuntansi dari Rochester dan Chicago mengembangkan apa yang disebut dengan *positive accounting theory* yang menjelaskan *why accounting is, what it is, why accountants do what they do*, dan apa pengaruh dari fenomena ini terhadap manusia dan penggunaan sumber daya (Jensen,1976).

Pendekatan normatif maupun positif hingga saat ini masih mendominasi dalam penelitian akuntansi. Artikel-artikel yang terbit di jurnal *The Accounting Review* maupun *Journal of Accounting Research*, *Journal of Business Research* hampir semuanya

menggunakan pendekatan mainstream dengan ciri khas menggunakan model matematis dan pengujian hipotesis. Walaupun pendekatan mainstream masih mendominasi penelitian manajemen dan akuntansi hingga saat ini, sejak tahun 1980-an telah muncul usaha-usaha baru untuk menggoyang pendekatan mainstream. Pendekatan ini pada dasarnya tidak mempercayai dasar filosofi yang digunakan oleh pengikut pendekatan mainstream. Sebagai gantinya, mereka meminjam metodologi dari ilmu-ilmu sosial yang lain seperti filsafat, sosiologi, antropologi untuk memahami akuntansi.

Untuk memudahkan memahami dasar filosofi pendekatan penelitian akuntansi, akan digunakan kerangka pengelompokan yang dikembangkan oleh Burrell dan Morgan (1979) yang mereview dan mengelompokkan penelitian dari bidang ilmu organisasi menurut teori yang melandasi dan anggapan-anggapan filosofinya. Pengelompokan ini akan dipakai untuk mengelompokkan dan *mereview* penelitian-penelitian yang berhubungan dengan aspek-aspek sosial dan organisasi manajemen dan akuntansi.

Kerangka Burrell dan Morgan disusun dari dua dimensi independen berdasar atas anggapan-anggapan dari sifat ilmu sosial dan sifat masyarakat. Dimensi ilmu sosial dibagi menjadi empat elemen yang saling berhubungan yaitu anggapan tentang *ontology*, *epistemology*, *actiology* dan *methodology*.

### **Berbagai Pandangan Terhadap Akuntansi**

Akuntan sering dihadapkan pada berbagai masalah yang menyangkut transaksi yang memerlukan interpretasi atau analisis khusus seperti analisis ekonomi, sosial, hukum, statistik dan politik. Dalam akuntansi terdapat karakteristik kualitatif dari informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, yaitu obyektif. Namun demikian tidak ada ukuran yang pasti terhadap kualitas tersebut, karena akuntansi bukan bersifat matematis yang memiliki obyektifitas mutlak. Dalam akuntansi terdapat banyak perbedaan konsep yang diajukan oleh para teoritis yang sering bersifat tidak saling menguntungkan. Banyak ahli akuntansi yang setuju “untuk tidak setuju” dalam berbagai hal, misalnya dalam hal penilaian aktiva dan hutang.

Beberapa interpretasi tersebut antara lain:

1. Akuntansi sebagai catatan historis
2. Akuntansi sebagai bahasa
3. Akuntansi sebagai alat perusahaan
4. Akuntansi sebagai proses politik
5. Akuntansi sebagai mitologi
6. Akuntansi sebagai alat informasi dan komunikasi
7. Akuntansi sebagai barang ekonomi

8. Akuntansi sebagai komoditi dan komunitas sosial

9. Akuntansi sebagai ideologi

Dalam Penelitian yang dilakukan oleh Jodie Moll dan Zahirul Hoque tentang akuntansi untuk mengelola perubahan sektor publik di Australia yang memiliki motivasi untuk melakukan perubahan perilaku pegawai pemerintah daerah di Australia. Dalam penelitiannya memiliki catatan sebagai berikut:

1. Penelitian yang dilakukan oleh Jodie Moll dan Zahirul Hoque tentang akuntansi untuk mengelola perubahan di sektor publik: suatu masalah memeriksa organisasi dan akuntabilitas sosial dan perlawanan karyawan. Sesuai dengan paradigma yang ditawarkan oleh Burrell dan Morgan termasuk paradigma *radical humanism*. Burrell dan Morgan (1979), menganggap bahwa sifat ilmu pengetahuan dikelompokkan menjadi dimensi obyektif-subyektif. Pada sisi obyektif menitikberatkan pada sisi obyektif suatu realita, ilmu pengetahuan dan perilaku manusia. Sedangkan pada sisi yang lain menitikberatkan pada sifat subyektif dari realitas, ilmu pengetahuan dan sifat manusia.

Anggapan adanya obyek yang terpisah dari subyek membawa konsekuensi adanya perbedaan antara observasi dan teori yang digunakan untuk menggambarkan realitas empiris. Adanya observasi terhadap dunia nyata yang terpisah dari teori, dan observasi tersebut digunakan untuk menguji validitas ilmiah dari teori. Dalam filsafat pengujian empiris ini dinyatakan dalam dua cara (Chua, 1986) yaitu; *pertama*, dalam aliran *positivisme* ada teori dan seperangkat pernyataan hasil observasi independen yang digunakan untuk membenarkan atau memverifikasi kebenaran teori. Yang *kedua*, pandangan *Popperian* karena pernyataan hasil observasi merupakan teori *dependent* dan *fallible*, maka teori-teori ilmiah tidak dapat dibuktikan kebenarannya tetapi memungkinkan untuk ditolak (*falsified*).

Dimasukkan dalam kategori interpretive karena pendekatan ini memfokuskan pada sifat subyektif dari *social world* dan berusaha memahaminya dari kerangka berfikir obyektif yang sedang dipelajarinya. Fokusnya pada arti individu dan persepsi manusia pada realitas bukan pada realitas independen yang berada diluar mereka. Secara terus menerus menciptakan realitas sosial mereka dalam rangka berinteraksi dengan yang lain (Schutz, 1967). Tujuan pendekatan interpretive tidak lain adalah menganalisis realitas sosial semacam ini, bagaimana realitas sosial tersebut terbentuk.

2. Hal ini dapat dihubungkan ketiga aspek filsafat ilmu yaitu *ontology*, *epistemology* dan *methodology*.

- a. *Ontology*, hal ini karena berusaha mengungkapkan ciri-ciri segala yang ada, baik ciri-ciri yang universal maupun yang khas. Jadi landasan ontologi suatu pengetahuan yang diteliti mengacu kepada apa yang dilakukan penelaahannya. Dengan kata lain apa yang hendak diketahui melalui penelaahan. Hubungan dengan realitas yang diteliti, pada sisi sosial world dan strukturnya dapat dipandang memiliki kebenaran secara empiris dan konkrit di luar dan terpisah dengan individu yang ingin mempelajarinya. Pada sisi lain, kebenaran suatu realitas merupakan produk dari kesadaran individu - social world yang terdiri dari konsep dan label-label yang diciptakan oleh manusia untuk memahami realitas.
  - b. *Epistemology*, dalam hal ini secara kritis menelusuri kesahihan (kebenaran) pengetahuan. Cara-cara yang dipakai untuk memperoleh pengetahuan. Dengan demikian mereka meletakkan asumsi-asumsi untuk melandasi kebenaran yang hendak di peroleh. Hal ini berhubungan dengan sifat dari ilmu pengetahuan meski dikaitkan dengan unsur subyektif dan bersifat *personal social world*, yang hanya dapat dipahami dengan cara mendapatkan pengetahuan dari subyek yang sedang diinvestigasi.
  - c. *Methodology* yang digunakan adalah survei. Hal ini untuk mengonfirmasi realitas. Namun demikian mereka (peneliti) juga memiliki misi bagaimana melakukan perubahan melalui riset. Oleh karena itu juga dapat dikatakan memiliki paradigma *Radical Humanism*, karena satu sisi mengeksplorasi sisi-sisi subyektivisme juga memiliki misi perubahan, oleh karena itu secara metodologi ada masuk dalam paradigma *Radical Humanism*.
3. Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah *teori kelembagaan (institutional theory)*. Teori yang menjelaskan bagaimana organisasi mempengaruhi dan dipengaruhi masyarakat beroperasi dalam institusi (organisasi) (DiMaggio & Powell, 1983, 199; Meyer & Rowan, 1977; Meyer & Scott, 1992). Dalam hal ini organisasi dapat mengubah praktek pengendalian internal yang ada untuk menerapkan praktek yang baru. relevan dengan isu penelitian tetapi perlu adanya teori pendukung lainnya yaitu teori sosiologi dan psikologi. Kenapa demikian, karena dalam teori kelembagaan juga terdapat bagaimana interaksi bagi para pelaku akuntansi di dalam organisasi, juga sikap dan respon diantara mereka dalam mencapai tujuan organisasi.
  4. Hasil temuan oleh kedua peneliti tersebut bisa dikatakan valid jika memiliki beberapa terpenuhinya asumsi-asumsi yang mensyaratkan metode penelitian induktif. Jika dihubungkan dengan paradigma penelitian yang *radical humanism*, dibuktikan bahwa

terdapat beberapa perubahan setelah riset. Namun demikian dalam pendekatan Chalmers, penelitian yang bersifat induktif harus memiliki beberapa kondisi yaitu:

- a. Jumlah observasi yang banyak.
- b. Observasi harus diulang pada kondisi yang berbeda-beda
- c. Hasil observasi tidak bertentangan dengan teori universal yang dihasilkan.

Pertanyaannya adalah apakah sudah memenuhi ketiga asumsi dasar tersebut? Dari sinilah validitas dapat dibuktikan.

5. Hasil penelitian tidak bisa digeneralisasi, sebab hal tersebut memiliki ketergantungan oleh dua hal yaitu *pertama* terkait dengan ruang dan waktu riset dan yang *kedua* terkait dengan subyek dan obyek riset. Dikatakan tergantung oleh ruang dan waktu karena dimungkin dalam setiap tempat atau institusi tentu memiliki kultur atau budaya yang berbeda. Sementara untuk melakukan *treatment* perubahan tidak dapat digeneralisasi. Hal demikian juga menyangkut masalah subyek dan obyek penelitian. Tentu tergantung kepada *ontologi, epistemologi dan metodologi* yang digunakan peneliti. Oleh karena itu penelitian ini berada pada paradigma *radical humanism*, tentu tidak dapat digeneralisasi.

Sesuai dengan pandangan Chalmers (1991) adalah termasuk dalam usaha melakukan induktivisme, bahwa selama tahun 1920-an positivisme telah berkembang menjadi filsafat ilmu dalam bentuk positivisme logis (*logical positivism*). Kelompok ini dikembangkan oleh lingkaran Viena (*Vienna Circle*) yang merupakan kelompok ilmuwan dengan doktrin *verification of meaning*. Teori ini menyatakan bahwa pernyataan atau preposisi memiliki hanya jika dapat diverifikasi secara empiris.

Wujud interpretasi induktif, menganggap bahwa hipotesis harus dibuktikan (*confirmed*) dengan penelitian. Atas dasar pendekatan ini, teori dikembangkan berdasarkan suatu masalah yang harus dipecahkan. Metode pembuktiannya adalah dengan cara membandingkan hipotesis dengan hasil observasi yang dilakukan pada obyek penelitian.

### **Mengapa Agency Theory lebih banyak digunakan daripada Stewardship Theory?**

Akhir-akhir ini pemikiran tentang hubungan antar pelaku manajemen telah dipengaruhi oleh asumsi interaksi antar manusia yang cenderung *homo economicus*. Hal tersebut menggambarkan subordinat yaitu individualistik, oportunistik, dan kepentingan pribadi. Pendekatan sosiologi dan psikologi yang menggambarkan manusia sebagai gambaran stewardship yaitu sebagai subordinat kolektif, pro organisasional dan dapat dipercaya, sangat sulit ditemukan.

*Karena teori stewardship hanya cocok untuk masyarakat tradisional atau untuk organisasi non bisnis atau yang tidak bertujuan untuk mencari profit. Sebagaimana organisasi sosial dan keagamaan.*

Prilaku seseorang yang hendak mengambil kebijakan bisnis telah memiliki pengaruh kuat sebagaimana dalam teori agensi, yang menggambarkan bahwa prilaku para top manager dalam perusahaan besar modern tertarik untuk melakukan pemisahan dari para prinsipal atau shareholder. Kenapa demikian karena keduanya ingin lebih memaksimalkan utility (Jansen & Meckling, 1976). Sesuai dengan teori agensi, berkurangnya prinsipal menghasilkan perbedaan mungkin terkekang oleh kontrol struktur agen. Teori agensi menjadi paradigma dominan yang melandasi berbagai pemikiran dalam organisasi diatas teori sosiologi dan psikologi telah mendukung keterbatasan teori agensi (Hirsch, Michaels, & Friedman, 1987; Perrow, 1986). Faktanya, asumsi-asumsi yang mendasar membuat teori agensi tentang *utility individual* memotivasi bahwa hasil principal dan agen berlainan tujuan untuk semua para manajer. Teori ini membutuhkan penjelasan dasar hubungan atas yang lain, yaitu asumsi non ekonomi (Doucouliagos, 1994).

Meskipun teori agensi memberikan penjelasan bahwa perbedaan kepentingan antara manajer dan prinsipal, namun teori stewardship telah diintroduksi sebagai alat untuk mendefinisikan hubungan didasarkan atas premis-premis perilaku yang lain (Donaldson & Davis, 1989, 1991). *Teori stewardship mendefinisikan situasi dimana para manager tidak termotivasi oleh tujuan individu, tetapi para steward yang memotivasi sesuai dengan tujuan para prinsipalnya. Sebab teori stewardship relatif baru, sumbangan teoritiknya tidak cukup mapan.*

Para peneliti mempertentangkan antara teori agensi dan stewardship (Donaldson & Davis, 1989, 1991, 1994; Fox & Hamilton, 1994), tetapi kesalahan uji psikologi dan situasi dibawah teori stewardship. Kejelasan pemahaman karakteristik manajer dan situasi adalah esensi pemahaman menyatunya kepentingan antara manajer dan agen. Meskipun asumsi-asumsi dibawah teori stewardship telah didiskusikan pada term umum (Donaldson, 1990), namun tidak ada penulis yang mencoba mendefinisikan teori stewardship pada term dibawah asumsi-asumsi dan mekanisme. Akhirnya peneliti melihat berdasar atas pemikiran *one best way*, yang mana membenarkan teori stewardship dan tidak membenarkan teori agensi (Donaldson & Davis, 1991).

Untuk membandingkan antara teori agensi dan stewardship, kita tampilkan tiga kontribusi sebelum riset stewardship. *Pertama*, kita menyediakan lebih detil penjelasan teori stewardship *Kedua*, kita mengeksplorasi mekanisme psikologi dan situasi yang memotivasi steward untuk merasa memiliki secara organisasional. *Akhirnya*, kita tidak mengasumsikan



bahwa teori agensi lebih dominan atau inferior daripada teori stewardship, sebagaimana kesimpulan para peneliti sebelumnya. *Kita mencoba merekonsili perbedaan antara teori agensi dan stewardship dengan menjelaskan kondisi masing-masing keperluan. Karena keduanya menunjukkan artikulasi bahwa teori stewardship kontras dengan teori agensi.*

Hubungan antara pemegang saham dan manajer dalam perusahaan dijelaskan "*murni hubungan agensi*" sebab asosiasi dengan sparasi kepemilikan dan penguasaan (Jansen & Meckling, 1976). Bagaimanapun penelitian sering hanya fokus pada level para manajer. Kita mulai dengan menjelaskan teori agensi, keasliannya, asumsi-asumsinya dan keterbatasan teoritiknya. Teori Stewardship akan dijelaskan dengan terminologi, lingkup, asumsi-asumsi, dan keterbatsannya. Faktor-faktor psikologi dan situasi yang menjelaskan ketertarikan manajer dan prinsipal didiskusikan. Kerangka teori stewardship dan agensi dibagi melalui interaksi karakter personal para manajer dan karakteristik situasi didiskusikan. Melalui kerangka ini kita mengakui keterbatasan teori agensi namun tetap mendominasi dalam menlandasi berbagai penelitian tentang hubungan manajer dan prinsipal dalam menjalankan operasi bisnis.

### **Agency Theory**

Yang menjadi dasar dari teori agensi adalah asumsi-asumsi bahwa manusia yang berperilaku sebagai seorang aktor rasional yang mencari untuk memaksimalkan utilitas individualnya (Jensen & Meckling, 1976). Baik agen maupun prinsipal dalam teori keagenan mencari untuk menerima sebanyak mungkin utilitas dengan sedikit mungkin pengeluaran. Dengan demikian, adanya pilihan di antara dua alternatif, agen dan prinsipal yang rasional akan memilih pilihan yang menaikkan utilitas individualnya.

Pentingnya perusahaan modern menciptakan suatu pembagian antara pemilik dan pengendali kesejahteraan (Berle & Means, 1932). Meskipun pemilik akan lebih menyukai untuk mengatur perusahaannya sendiri dan mendapatkan utilitas maksimum untuk dirinya sendiri, ini mustahil karena persyaratan modal perusahaan modern (Berle & Means, 1932). Perusahaan tumbuh di luar kepemilikan tunggal, yang tidak memadai mempertemukan kenaikan kewajiban ekonomi perusahaan. Sebagai hasilnya, perusahaan modern secara khusus mempunyai banyak pemilik, masing-masing berkeinginan pada memaksimalkan investasinya dalam perusahaan.

Pemilik menjadi prinsipal ketika mereka melakukan kontrak dengan eksekutif untuk mengatur perusahaannya untuk mereka. Sebagai seorang agen dari prinsipal, seorang eksekutif secara moral bertanggungjawab untuk memaksimalkan utilitas shareholder; bagaimanapun, eksekutif menerima status agen karena mereka menerima kesempatan untuk memaksimalkan utilitas diri mereka sendiri. Oleh karena itu, dalam perusahaan modern, agen

dan prinsipal dimotivasi melalui kesempatan untuk keuntungan personal mereka. Prinsipal menginvestasikan kesejahteraan mereka dalam perusahaan dan mendesain sistem tata kelola melalui cara yang memaksimalkan utilitasnya. Agen menerima tanggung jawab mengelola investasi (kesejahteraan) prinsipal, karena mereka menerima kemungkinan untuk mendapatkan lebih banyak utilitas dengan kesempatan ini dibandingkan dengan menerima kesempatan yang lainnya.

Jika fungsi utilitas dari self-serving agen dan prinsipal bertemu/terjadi, tidak ada masalah keagenan; baik agen maupun prinsipal menikmati kenaikan dalam utilitas individunya. Biaya keagenan ditanggung oleh prinsipal ketika kepentingan prinsipal dan agen berbeda, karena adanya kesempatan, agen secara rasional akan memaksimalkan utilitasnya pada biaya prinsipalnya. Kenyatannya, ada kesempatan bahwa agen tidak membagi kepentingan dan pilihan utilitas yang sama seperti prinsipal. Menurut teori keagenan, adalah sulit bagi prinsipal untuk mengetahui peristiwa-peristiwa yang akan terjadi di mana agen akan *self-aggrandize* (memposisikan-diri), dan adalah bijak bagi prinsipal untuk membatasi potensi kerugian untuk utilitasnya (Williamson, 1985). Tujuan dalam teori keagenan adalah untuk mengurangi kos keagenan yang diderita oleh prinsipal melalui pengadaan pengendalian internal untuk menjaga perilaku *self-serving* agent (Jensen & Meckling, 1976).

Walsh dan Seward (1990) berpendapat bahwa “*jika seorang manajer perusahaan menempatkan dirinya dengan tujuan memastikan kekuasaan, prestise, dan penghasilan tambahan bagi dirinya sendiri, organisasi cenderung akan kehilangan sisi posisi lingkungan kompetitifnya dan akan gagal*”. Jika mekanisme pengendalian internal yang disarankan oleh para ahli teori keagenan gagal, mekanisme pengendalian eksternal lebih mahal (sebagai contoh, akuisisi, divestasi, dan amandemen kepemilikan) akan muncul untuk mengendalikan self-serving manager (Walsh & Seward, 1990). Karena biaya mekanisme eksternal untuk utilitas prinsipal, mekanisme internal secara umum disukai (Walsh & Seward, 1990).

Untuk melindungi kepentingan shareholder, meminimumkan kos keagenan dan memastikan kepentingan agen-prinsipal setara, para ahli teori keagenan menentukan berbagai mekanisme tata kelola. Dua mekanisme yang telah diterima sebagai perhatian utama adalah skema alternatif kompensasi eksekutif dan struktur tata kelola (sebagai contoh, Demsetz & Lehn, 1985; Jensen & Meckling, 1976). Skema insentif keuangan menyediakan imbalan dan hukuman yang tercapai pada kesetaraan kepentingan prinsipal-agen. Jika manajer menerima kompensasi yang menjadi subjek untuk keberhasilan penyelesaian tujuan shareholder (sebagai contoh, imbalan jangka panjang dihubungkan dengan kinerja perusahaan, mereka akan jadi termotivasi untuk berperilaku konsisten dengan kepentingan para pemegang saham. Skema insentif terutama diinginkan ketika agen punya tambahan informasi yang signifikan dan

monitoring tidak memungkinkan. Mekanisme kedua yaitu struktur tata kelola ditujukan untuk mengarahkan perilaku agen kepada kesetaraan dengan kepentingan prinsipal.

Dewan komisaris tetap berpotensi mengecek self-serving manager dengan melakukan audit dan evaluasi kinerja. Dewan mengkomunikasikan tujuan dan kepentingan shareholder kepada manajer dan memonitor mereka untuk menjaga kos keagenan. Kepemimpinan dan keanggotaan luar dewan (non manajemen) diinginkan untuk memastikan tidak terjadinya kekilafan pihak luar. Mengendalikan mekanisme tata kelola diperlukan, karena ahli teori keagenan mengasumsikan kepentingan agen-prinsipal dapat berbeda dan hal tersebut memberikan kesempatan bagi agen akan memaksimalkan utilitas individunya pada biaya utilitas prinsipal. Meskipun perbedaan kepentingan antara agen dan prinsipal dapat berbeda untuk berbagai tingkatan, model agen tetap mencerminkan oportunistis, tetap ada kemungkinan kesempatan, kecuali hal tersebut ditahan melalui pengendalian; lebih lagi, karena pengendalian tidaklah sempurna, beberapa kesempatan akan tetap ada.

Para ahli teori keagenan tidak merasa membuat pengendalian total untuk agen. Jika pengendalian total, maka agen tidak akan punya kebijakan dan perusahaan akan jadi diatur oleh pemilik. Pentingnya teori keagenan adalah bahwa prinsipal mendelegasikan otoritas untuk agen untuk bertindak atas nama prinsipal. Dalam delegasi ini yang membolehkan agen untuk secara oportunis membangun utilitasnya pada biaya utilitas (kesejahteraan) prinsipal. Oleh karena itu, ahli teori keagenan membuat suatu kondisi intermediasi pengendalian, yaitu pertama, delegasi dan kemudian pengendalian untuk meminimalkan potensi penyalahgunaan delegasi tersebut (Jensen & Meckling, 1976).

Aplikasi dari pengendalian agen tidak menyiratkan bahwa semua keputusan manajer akan menghasilkan kenaikan kesejahteraan bagi prinsipal; tetapi hanya tersirat bahwa manajer akan bekerja kerja keras untuk mendapatkan hasil yang dapat disukai bagi prinsipal. Ada banyak alasan selain rendahnya motivasi bagi kegagalan agen untuk memberikan kinerja yang tinggi untuk prinsipal (sebagai contoh; rendahnya kemampuan, kurangnya pengetahuan, dan miskinnya informasi). Para ahli teori keagenan tidak terlalu memperhatikan kegagalan ini sebagai hasil dari permasalahan motivasional.

Batasan dan pembatasan teori keagenan ditentukan oleh model manusianya. Di mana individualistis, motivasi eksekutif yang self-serving diasumsikan, hasrat para shareholder untuk memaksimalkan risiko berasosiasi dengan tidak setaraan fungsi utilitas agen-prinsipal yang diterima, harus diterapkan untuk ketentuan keagenan. Bagaimanapun, model ini dikritik, Jensen dan Meckling (1994) mengkritik model manusia ini sebagai suatu penyederhanaan dari pemodelan matematika dan penjelasan perilaku manusia yang tidak realistis. Doucouliagos (1994) berpendapat bahwa melabelkan semua motivasi sebagai self-serving tidak menjelaskan

kompleksitas tindakan manusia. Frank (1994) mendukung bahwa model manusia ini tidak sesuai dengan tuntutan keberadaan sosial. Hirsch, Michaels, dan Friedman (1987) mengatakan bahwa dalam pertukaran untuk menyederhanakan dan merapikan model, para ekonom terlibat dalam beberapa pendekatan yang dapat mengurangi kemungkinan empiris dan menghasilkan kebijakan yang kurang kuat. Singkatnya, asumsi-asumsi teori keagenan membatasi kemampuan generalisasinya.

*Teori agensi menyediakan suatu cara yang bermanfaat untuk menjelaskan hubungan di mana kepentingan pihak-pihak mengalami rintangan dan dapat dibawa ke penyeteraan melalui monitoring dan sistem kompensasi yang direncanakan dengan baik. Teori tambahan dibutuhkan untuk menjelaskan jenis lain perilaku manusia, dan ini dapat ditemukan dalam literatur di luar perspektif ekonomi.*

## DAFTAR PUSTAKA

- Ahmed Kholief, 2008, *CEO Duality and Accounting-Base Performance in Egyptian Listed Companies: A Re-examination of Agency Theory Prediction*, School of Accounting, Finance and Management, University of Essex.
- Anis Chariri, 2009, *Landasan Filsafat dan Metode Penelitian Kualitatif, Paper pada Workshop Metodologi Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif*, Laboratorium Pengembangan Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Anis Charisi dan Imam Ghazali, 2001, *Teori Akuntansi*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Arifin Sabeni, 2005, *Peran Akuntan dalam Menegakkan Prinsip Good Corporate Governance (Tinjauan Perspektif Agency Theory)*, Pidato Pengukuhan, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ball, R.J., and R. G. Walker and G. P. Whitted, 1979, *Audit Qualification and Share Price*, Abacus, June.
- Belkaoui A. R., 1981, *Accounting Theory*, Orlando, Harcourt Brace Jovanovich.
- Belkaoui A. R., 1985, *Accounting Theory*, New York, Harcourt Brace Jovanovich.
- Burrell, G. And Morgan, G, 1979, *Sociological Paradigm and Organizational Analysis*, Heineman London.
- Chalmers, AF, 1991, *What is This Thing Called Science?* University of Queensland Press.
- Chua, W, F, 1986, *Radical Development in Accounting Thought*, *The Accounting Review*, Vol. 61, No. : 601-632
- Davila Tony, 2005, *An Exploratory Study on The Emergence of Management Control System: Formalizing Human Resources in Small Growing Firm*, *Accounting, Organizations and Society* 30 (2005) 223-248.
- DiMaggio, P, J and Powll, W. W, 1983, *The Iron Cage Revisted, Institutional Isomorphism and collective Rationality in Organization Field*, *American Sociological Review*, 48 (April) 47-160
- Gerdin Jonas, 2005, *Management Accounting System Design in Manufacturing Departments: An Empirical Investigation Using a Multiple Contingencies Approach*, *Accounting, Organizations and Society* 30 (2005) 99-126.

- Greenwood, R., and Hinings D.R, 1996, *Understanding Radical Organizational Change Bringing Together The Old and New Institutionalism*, *Academy of Management Review*, 21 (4), 1022-1054.
- Hines R. D., 1988, *Popper's Methodology of Falsificationism and Accounting Research*, *Accounting Review*, Oktober.
- Indri Kartika, 2009, *Corporate Governance pada Perusahaan Keluarga dan Manajemen Laba: Perspektif Teori Keagenan*, Disertasi, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro, Semarang.
- J.H. Davis, F.D. Schoorman, and L. Donaldson, 1997, *Toward a Stewardship Theory of Management*, *Academy of Management Review*, Vol 22. No. 1, 20-47.
- Jensen, M. C., 1976, *Reflections on The State of Accounting Research and The Regulation of Accounting*, Stanford University Press: 11-19.
- Kuhn, TS., 1970, *The Structure of Scientific Revolution*, Chicago, University of Chicago Press.
- Lakatos, I., 1970, *Falsification and The Methodology of Scientific Research Programme*, In I Lakatos, and Musgrave (Eds), *Criticism and The Growth of Knowledge*, Cambridge University Press.
- Moll Jodie dan Hoque Zahirul, 2005, *accounting for Managing Change in The Public Sector: A Case Examining Issues of Organizational and Social Accountability and Employee Resistance*, Shcoll Working Paper 2005/08, Shcoll of Accountng, Economics and Finance.
- Schutz A., 1967, *The Phenomenology of The Social World*, Northwestern University Press.
- Townley B., Cooper D. J., and Oakes L., 2003, *Performance Measures and The Rationalization of Organizations*, *Organization Studies*, 24 (7), 1045-1071.
- Wells, M. C., 1976, *A Revolution in Accounting Thought?*, *The Accounting Review*, July.