

FILSAFAT ILMU SEBAGAI DASAR DAN ARAH PENGEMBANGAN AKUNTANSI MENUJU KE ARAH PENINGKATAN KUALITAS PROFESI AKUNTAN

Eko Widodo Lo^{)}*

ABSTRAK

Filsafat ilmu menyediakan metoda berpikir bagi pengembangan ilmu pengetahuan sehingga pemanfaatan filsafat ilmu untuk pengembangan ilmu akuntansi adalah penting. Setiap aliran filsafat dapat digali untuk pengembangan ilmu akuntansi karena setiap aliran mempunyai pola pemikiran masing-masing. Sistematika pembahasan dalam analisis hubungan filsafat dengan pengembangan ilmu akuntansi meliputi pendahuluan, pragmatisme dalam akuntansi, metafisika pragmatisme dalam akuntansi, empirisme dalam akuntansi, positivisme dalam akuntansi, analisis interpretatif dan kritikal dalam akuntansi, serta diakhiri dengan simpulan. Simpulan-simpulan pembahasan meliputi (1) pragmatisme sangat dominan mempengaruhi akuntansi yang berkiblat ke Amerika Serikat, (2) empirisme mempunyai tempat dalam akuntansi karena bahan baku akuntansi adalah fakta atau empiri berupa transaksi-transaksi ekonomi, (3) positivisme mempunyai peluang untuk menyumbangkan pola pemikirannya dalam pengembangan akuntansi, walaupun penggunaan istilah positif dalam teori akuntansi positif tidak mencerminkan arti positif dalam positivisme, (4) pendekatan interpretatif dan kritikal dapat menjadi pertimbangan untuk penelitian-penelitian akuntansi yang sesuai dengan karakteristik obyek dan metode

dalam kedua pendekatan tersebut (5) setiap aliran dalam filsafat mempunyai peluang untuk digali dan dimanfaatkan untuk pengembangan ilmu akuntansi, dan (6) pemahaman dan penguasaan metode berpikir filsafati menjadi suatu keharusan bagi para akuntan peneliti karena merekalah yang diharapkan mampu mengembangkan ilmu akuntansi.

PENDAHULUAN

Filsafat ilmu adalah salah satu cabang ilmu filsafat yang merupakan pengembangan dari filsafat pengetahuan. Filsafat ilmu bukanlah sekedar suatu metode penelitian atau tata cara penulisan ilmiah, namun merupakan dasar dan arah pengembangan ilmu pengetahuan. Filsafat ilmu membahas empat bidang yaitu:

1. Ontologi, yang membahas apakah ilmu itu atau hakekat apa yang dipelajari.
2. Epistemologi adalah berbagai sumber ilmu pengetahuan, sarana, tata cara, dan tolok ukur pengetahuan ilmiah. Epistemologi merupakan tata cara untuk memperoleh pengetahuan ilmiah.
3. Aksiologi yaitu tata nilai yang seharusnya ditaati ketika mengembangkan dan menerapkan ilmu pengetahuan.
4. Strategi pengembangan ilmu, yang meliputi tiga strategi, yaitu:

^{*)} Drs. Eko Widodo Lo, SE., M.Si., Akuntan adalah Dosen Tetap STIE YKPN Yogyakarta dan kandidat Doktor Akuntansi pada program Doktor Akuntansi Program Pasca Sarjana UGM.

- a. Ilmu berkembang dalam konteks.
- b. Ilmu lebur dalam konteks.
- c. Ilmu dikembangkan untuk peningkatan harkat manusia.

Filsafat ilmu menyediakan metode berpikir dan meletakkan dasar untuk pengembangan ilmu pengetahuan.

Akuntansi merupakan ilmu yang baru berkembang pesat sejak awal abad 20 terutama di Amerika Serikat. Akuntansi di Indonesia saat ini masih berkiblat ke Amerika Serikat walaupun Standar Akuntansi Keuangan yang dikeluarkan IAI (1994) tampaknya mengacu pada International Accounting Standards (IAS). Aliran filsafat pragmatisme lahir dan berkembang pesat di Amerika Serikat sehingga dapat diduga bahwa akuntansi produk Amerika Serikat sangat dipengaruhi oleh pragmatisme. Selain pragmatisme terdapat aliran-aliran lain yang dapat memberikan sumbangan untuk pengembangan ilmu akuntansi dan kualitas akuntan karena hampir semua aliran filsafat mempunyai suatu metode berpikir yang mungkin dapat digunakan dalam pengembangan ilmu akuntansi. Pembahasan berikutnya meliputi hubungan filsafat dengan akuntansi yaitu pragmatisme dalam akuntansi, metafisika pragmatisme dalam akuntansi, empirisme dalam akuntansi, positivisme dalam akuntansi, analisis interpretatif dan kritikal dalam akuntansi, dan diakhiri dengan simpulan.

PRAGMATISME DALAM AKUNTANSI

Pragmatisme

Pragmatisme merupakan suatu aliran filsafat kontemporer yang lahir di Amerika Serikat. Tokoh yang menjadi cikal bakal dan peletak dasar aliran pragmatisme adalah Charles Sanders Pierce (1839-1914). Pragmatisme dikembangkan dan dipopulerkan oleh sahabat Pierce, yaitu William James (1824-1910) dan kemudian John Dewey (1859-1952). Nama pragmatisme pertama kali dikenalkan oleh William James dengan tiga bukunya (Delfgauw, 1972:60-66) yaitu *Pragmatisme* (1907), *A Pluralistic Universe* (1909), dan *Essay in Radical Empirism* (1912). James menyebut aliran ini pragmatisme, atau empirisme radikal, dan juga pluralisme. Dewey mempunyai gaya yang berbeda dari James. Dewey menggunakan prinsip naturalisme empirisme.

Ajaran pragmatisme secara ringkas dapat dinyatakan dalam formula bahwa kebenaran adalah apa yang membawa hasil (Gallagher, 1994: 123-129). Suatu pertimbangan dapat dinyatakan benar jika penggunaannya memberikan hasil yang bermanfaat, dan pertimbangan tersebut adalah salah jika penggunaannya memberikan hasil yang merugikan. Pragmatisme sebagai pandangan hidup mengandung unsur ontologi, epistemologi, dan aksiologi. Ajaran tersebut menyebabkan para penganut pragmatisme lebih memperhatikan praktik. Mereka memandang kehidupan manusia sebagai suatu perjuangan yang terus menerus dan di dalamnya yang paling penting adalah konsekuensi-konsekuensi yang bersifat praktis (Kattsoff, 1996: 129-134). Apabila sesuatu tidak menimbulkan konsekuensi praktis maka tidak ada makna yang dikandungnya sehingga dapat disimpulkan apa yang tidak mengakibatkan perbedaan maka tidak mengandung makna.

Pragmatisme memandang filsafat sebagai alat untuk menolong manusia dalam hidupnya sehari-hari maupun dalam mengembangkan ilmu pengetahuan dan mewujudkan dunia teknik (Mudji Sutrisno, 1993: 91-99). Untuk segala hal bukan pendapat atau hipotesis yang penting, namun yang penting adalah praktik dalam hidup manusia. Ilmu pengetahuan, anggapan hidup, dan filsafat dinilai berdasarkan akibat dan manfaatnya bagi kehidupan manusia. Teori atau hasil pemikiran menjadi alat yang berguna jika memungkinkan timbulnya pengalaman yang ikut mengembangkan kehidupan manusia dalam praktik pelaksanaannya.

Pragmatisme mengkritik rasionalisme, idealisme, dan materialisme karena tidak mampu memberikan kegunaan secara langsung yang bersifat praktik bagi kehidupan manusia. Pragmatisme mengkritik empirisme yang hanya memperhatikan masalah-masalah pengalaman namun tidak berhasil memberikan solusi terhadap masalah-masalah yang ada. Pragmatisme menggambarkan berbagai corak yang memiliki persamaan berikut ini:

1. Manusia merupakan makhluk yang aktif dan kreatif dalam membentuk dunianya.
2. Manusia selalu memadukan kebenaran dan nilai. Perpaduan ini menjadi dasar untuk konsekuensi yang praktis bagi kehidupan manusia.
3. Kebenaran merupakan sesuatu yang bermanfaat, fungsional, substansial, dan praktis.

4. Filsafat harus berhubungan dengan problem-problem kehidupan manusia yang diselesaikan.

PRAGMATISME DALAM AKUNTANSI

Pragmatisme Dalam Tujuan Akuntansi

Pragmatisme yang lahir dan berkembang pesat di Amerika Serikat mempengaruhi perkembangan akuntansi karena akuntansi juga berkembang pesat di Amerika Serikat mulai sekitar akhir abad 19 dan awal abad 20 sampai dengan sekarang. Akuntansi yang berkembang di Amerika Serikat telah menjadi kiblat pengembangan akuntansi di banyak negara di dunia, termasuk Indonesia. *Financial Accounting Standards Board* (FASB) sebagai badan regulator akuntansi di AS telah mengeluarkan pernyataan-pernyataan yang diduga kuat dipengaruhi oleh pragmatisme. *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No.1 yang dikeluarkan oleh FASB pada tahun 1978 berisi pernyataan mengenai tujuan pelaporan keuangan oleh perusahaan bisnis menyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan adalah meyakinkan:

1. Informasi yang berguna bagi investor dan kreditor potensial maupun yang ada serta pemakai lain dalam pembuatan keputusan investasi, kredit, dan sejenisnya secara rasional.
2. Informasi yang membantu investor dan kreditor potensial maupun yang sudah ada serta pemakai lain dalam menaksir jumlah, waktu, dan ketidakpastian prospek aliran kas bersih perusahaan.
3. Informasi mengenai sumber ekonomi suatu perusahaan, klaim terhadap sumber ekonomi tersebut, dan perubahannya.

Standar Akuntansi Keuangan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (1994: 5) sebagai badan regulator akuntansi di Indonesia menyatakan bahwa tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pembuatan keputusan ekonomi. Kedua pernyataan tersebut dengan jelas merupakan indikator bahwa pragmatisme memberikan dasar pemikiran dalam penentuan tujuan akuntansi keuangan. Pragmatisme menyatakan bahwa sesuatu dinyatakan benar apabila penggunaannya

memberikan manfaat dan akuntansi menyatakan bahwa informasi yang dihasilkan adalah informasi yang bermanfaat bagi pemakainya. Simpulan yang dapat dibuat dari kedua indikator tersebut adalah pragmatisme dapat dan telah memberikan kerangka penyusunan dan pengembangan akuntansi. Simpulan ini juga didukung oleh beberapa pendapat sebagai berikut:

1. Beam (1969: 382) menyatakan bahwa pragmatisme berhubungan dengan tujuan akuntansi untuk menyediakan informasi.
2. Belkaoui (1993: 23) menyatakan bahwa akuntansi meliputi sekumpulan teknik yang benar-benar bermanfaat untuk bidang-bidang tertentu.

Pragmatisme Dalam Kualitas Informasi Akuntansi

SFAC No.2 (FASB: 1978) berisi pernyataan mengenai karakteristik kualitatif informasi akuntansi menyatakan bahwa kualitas bermanfaat untuk pembuatan keputusan merupakan kriteria pervasive yang harus dimiliki oleh informasi akuntansi. Kualitas bermanfaat merupakan kualitas informasi akuntansi yang paling penting. Informasi akuntansi harus bermanfaat untuk pembuatan keputusan oleh pemakainya. Standar Akuntansi Keuangan (IAI: 1994: 9) menyatakan bahwa karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pemakai. Kedua pernyataan tersebut menunjukkan bahwa pragmatisme juga mempengaruhi akuntansi dalam penentuan karakteristik utama informasi akuntansi. Pragmatisme menyatakan sesuatu adalah benar apabila penggunaannya memberikan manfaat dan SFAC No. 2 menyatakan bahwa kualitas informasi yang paling penting adalah kualitas bermanfaat.

Pendekatan Operasional Pragmatis Untuk Pendefinisian dan Pengukuran Dalam Akuntansi

Pendekatan operasional adalah relevan dan konsisten dengan pragmatisme (Beam, 1969: 384). Pendekatan operasional untuk definisi-definisi dapat diinterpretasikan sebagai memberikan definisi suatu konstruk operasi yang dilakukan dalam pengukurannya dan bukan mengenai sifat umum atau properti. Pendekatan operasional cenderung menghilangkan kekaburan dan ambiguitas tapi dibatasi hanya pada

bagaimana mengukur sesuatu dan apa sesuatu itu. Definisi operasional dianggap konsisten dengan pola pemikiran pragmatisme karena: (1) tidak menggambarkan pengalaman perusahaan tapi dirancang untuk menyediakan dasar untuk memperoleh informasi yang berguna mengenai pengalaman perusahaan, (2) verifikasinya tidak berhubungan dengan fakta tapi dalam penggunaannya dalam menyediakan informasi yang lebih berguna daripada pendekatan-pendekatan alternatif.

Dalam pemikiran pragmatisme, kos adalah data harga pertukaran yang mengukur pengorbanan yang dilakukan oleh perusahaan untuk memperoleh suatu jasa. Pendapatan adalah data harga pertukaran yang

mengukur jasa yang diserahkan kepada pelanggan. Kos dan pendapatan adalah harga pertukaran dan merupakan data. Kos di sini bukan dan tidak dapat *expire*, diproduksi, memberikan kontribusi, dipertanggungjawabkan, dan menyebabkan kegiatan. Konstruk kos dan pendapatan adalah konstruk operasional dan mengacu pada data yang diakumulasi untuk mengukur sesuatu dalam perusahaan. Asosiasi kos dan pendapatan dalam skema pragmatisme adalah asosiasi data, dan bukan asosiasi kondisi dan peristiwa ekonomi. Berikut ini disajikan definisi operasi konstruk-konstruk akuntansi menurut pola pragmatisme (Beam, 1969: 387):

Konstruk	Definisi Operasional Pragmatik
Aktiva	Harga pertukaran jasa potensial pada masa yang akan datang
Utang	Harga pertukaran yang menunjukkan investasi kreditur dalam suatu perusahaan
Ekuitas	Harga pertukaran yang menunjukkan investasi pemilik dalam suatu perusahaan
Expenses	Data harga pertukaran yang mengukur <i>expiration</i> jasa potensial
Losses	Tidak ada perbedaan antara <i>expenses</i> dengan <i>losses</i>
Pendapatan	Data harga pertukaran untuk jasa yang diserahkan kepada pelanggan
Kos	Data harga pertukaran untuk jasa yang diperoleh
Laba bersih	Indeks efektivitas manajerial

METAFISIKA PRAGMATISME DALAM AKUNTANSI

Dengan pengakuan dan pernyataan secara metafisika terhadap akuntansi akan lebih memungkinkan presuposisi-presuposisi yang tersembunyi menjadi tampak dan dapat dianalisis. Apabila antar hubungan suposisi-suposisi metafisika dapat dibentuk akan memungkinkan untuk mengembangkan apa yang benar pada suatu tingkatan analisis menjadi tidak benar pada tingkatan analisis yang lain, atau apa yang tampaknya tidak dapat dijelaskan pada tingkatan pertama mungkin menjadi dapat dijelaskan pada tingkatan yang lebih tinggi.

Usaha menghubungkan pragmatisme dengan akuntansi melalui asumsi metafisika seharusnya tidak berarti bahwa dasar metafisika merupakan yang paling cocok untuk perumusan teori akuntansi. Penggunaan

dasar metafisika tidak dimaksudkan untuk menawarkan keyakinan mengenai akuntansi. Seperti pragmatisme, dasar metafisika bagi akuntansi seharusnya dalam bentuk suatu hipotesis yang dipertimbangkan dalam hubungannya dengan pengetahuan dan pengalaman pada masa yang akan datang.

Metafisika membahas apa yang ada di balik sesuatu. Metafisika berhubungan dengan realitas yang melewati batas pengalaman. Metafisika pragmatisme mengacu pada asumsi mengenai manusia dan alam dalam suatu sistem yang di dalamnya meliputi suatu teori pengalaman dan peristiwa-peristiwa alamiah, suatu teori nilai, dan suatu teori hubungan manusia dengan alam —yang merupakan sumber dan sifat pengetahuan. Suatu sistem metafisika menawarkan suatu interpretasi fakta-fakta empiris yang mengarah pada metode dan bidang pertanyaan yang membangun suatu konsistensi struktur pemikiran.

Dopuch (1962: 254-260) menggunakan kerangka metafisika Butler (1951: 431-437 dan 1957: 451-457) sebagai kerangka utama dalam menghubungkan metafisika pragmatisme dengan akuntansi.

Dunia Adalah Semua Latar Depan

Pernyataan bahwa dunia adalah semua latar depan bukanlah suatu deskripsi akurat mengenai penekanan empiris dalam pragmatisme. Pragmatisme tidak berhubungan dengan penemuan realitas yang menjadi latar belakang setiap pengalaman dan semua kegiatan manusia.

Akuntansi mengakui perbedaan kualitatif dalam transaksi-transaksi suatu organisme tanpa mempostulatkan dulu suatu konteks perilaku yang menyeluruh, misalnya, orientasi pada laba, yang sulit dihubungkan kembali dengan realitas. Dalam pengertian akuntansi, karakteristik lingkungan operasi—kejadian-kejadian alam dalam lingkungan akuntansi—diterima sebagai suatu refleksi realitas pengalaman yang dapat diterima oleh pemikiran akuntansi dan dipelajari untuk membangun signifikansi fungsi akuntansi.

Dunia Dibentuk Melalui Proses dan Perubahan

Tidak ada sesuatu yang statis atau permanen. Segala sesuatu bergerak dan berubah terus menerus. Dalam penolakan terhadap teori universal realitas, karakteristik pertama yang ditekankan dalam pragmatisme adalah perubahan dan proses yang selalu ada dalam dunia pengalaman.

Suatu perubahan asumsi akuntansi mungkin tidak signifikan secara keseluruhan, kecuali implikasi-implikasi yang diakibatkan oleh perubahan tersebut. Fungsi akuntansi tampaknya tergantung pada suatu perubahan yang tidak dapat diprediksi sehingga pengukuran *ex post* dalam akuntansi dirancang untuk mencerminkan tingkatan pada kondisi yang diasumsikan, yang menyimpang dari harapan-harapan implisit dalam tujuan yang dimiliki oleh manusia yang mengarahkan kegiatan ekonomi dan yang lain. Penggunaan kos historis dibandingkan dengan pendapatan merupakan kelanjutan harapan manajemen yang telah direalisasikan. Hal ini tidak mempunyai masalah kecuali jika terjadi perubahan.

Dunia Adalah Sulit dan Berbahaya

Dalam dunia yang berubah secara konstan tidak ada keadaan yang benar-benar aman. Perubahan menyatakan secara tidak langsung adanya kondisi yang tidak dapat diprediksi dan berisiko. Segala sesuatu tidak selalu seperti yang direncanakan. Hasil yang dicapai tidak selalu seimbang dengan usaha yang telah dikeluarkan. Semakin lama rentang waktu suatu proyek, maka semakin tinggi kemungkinan terjadinya hal-hal yang tidak diharapkan.

Ketidakpastian dan risiko di dalamnya, atau kemungkinan harapan tidak dapat direalisasi adalah keadaan-keadaan yang sesungguhnya terjadi. Signifikansi data akuntansi cenderung dijustifikasi oleh kejadian atau keberadaan keadaan-keadaan yang tidak pasti dan berisiko, mengikuti asumsi perubahan yang konstan.

Dunia adalah Tidak Lengkap dan Tidak Menentu

Manusia percaya dan terlibat secara terus menerus dalam proses alam. Manusia membutuhkan kemampuan untuk berpikir. Pertumbuhan kecerdasan alami merupakan sifat manusia. Suatu analisis pemikiran mungkin memberikan tanda-tanda sifat dunia. Dalam dunia yang tidak menentu sepenuhnya, tidak ada yang dapat diantisipasi dan pilihan menjadi tidak berarti. Suatu gabungan antara ketidaklengkapan dan ketidakmenentuan dengan kelengkapan dan kementerian merupakan sifat keberadaan dunia. Fungsi akuntansi juga mempostulatkan suatu gabungan antara ketidaklengkapan dengan kelengkapan dan ketidakmenentuan dan kementerian.

Dunia Mempunyai Akhir Dalam Prosesnya

Dunia dipahami sebagai mempunyai akhirnya sendiri dalam jalinan prosesnya sendiri. Tujuan dan nilai tidak berakhir dan merupakan terminal-terminal transit. Manusia harus belajar membedakan proses yang mempunyai hasil yang memenuhi kebutuhannya dan yang tidak. Karena manusia mempunyai kecerdasan, manusia mungkin mengantisipasi konsekuensi-konsekuensi dan memanfaatkan sumber alam untuk lebih menjamin peristiwa-peristiwa yang mempunyai hasil akhir yang bagus.

Proses di atas mendasari pembuatan keputusan modern dan pemilihan alternatif-alternatif. Komitmen sumber alam untuk memenuhi kebutuhan manusia, pemanfaatan sumber alam dalam proses pemenuhan kebutuhan diputuskan menurut antisipasi terhadap hasil tindakan-tindakan alternatif, yang merupakan tahap awal tindakan efisien dan rasional. Pada tahap inilah fungsi akuntansi dikembangkan menjadi sistem pengukuran dan komunikasi untuk pemilihan tindakan awal yang memerlukan pengukuran dan komunikasi hasil pada titik yang sesuai dalam urutan tindakan.

Manusia Bukan Penyebab Aktif Dalam Dunia

Walaupun manusia bukan penyebab aktif dan bukan inisitor kejadian, melalui proses interaksi manusia mengubah tindakan dan arah aliran kejadian dengan refleksi pada sejumlah kejadian alternatif untuk menentukan alternatif yang lebih kondusif dalam memenuhi kebutuhan. Dalam mengelola dan mengatur dunia yang selalu berubah, tidak pasti, dan berisiko, manusia memerlukan informasi yang berhubungan dengan konsekuensi-konsekuensi tindakan yang diantisipasi pada awal perencanaan dan informasi dalam pelaksanaan rencana sepanjang waktu interim agar dapat melakukan modifikasi yang diperlukan dan arah modifikasi yang diketahui. Fungsi akuntansi berperan penting sejak tahap awal perencanaan sampai dengan realisasi akhir rencana.

Dunia Tidak Menjamin Kemajuan

Dunia tidak menawarkan jaminan positif kepada manusia untuk memenuhi harapannya. Dunia tidak menentu sehubungan dengan nilai dan dalam ketidakmenentuan manusia mengatur kembali kekuatannya untuk dapat digunakan dalam masa yang akan datang. Matriks nilai, alat, dan harapan merupakan data akuntansi signifikan, apakah nilai-nilai adalah ekonomis atau tidak ekonomis. Kecuali kalau matriks informasi dapat dikomunikasikan sebagai latar belakang hasil yang diperoleh, setiap konsep maksimisasi dalam akuntansi akan tetap steril. Jika masyarakat menuju dalam arah yang diharapkan, matriks informasi tersebut akan perlu diungkap oleh unit-unit sosial (perusahaan) sehingga konsekuensi-konsekuensi keseluruhan dapat dievaluasi oleh masyarakat.

EMPIRISME DALAM AKUNTANSI

Empirisme

Empirisme merupakan suatu epistemologi yang menggunakan empiri atau pengalaman sebagai dasar ilmu pengetahuan. Empirisme adalah suatu aliran filsafat yang tokoh-tokohnya adalah John Locke (1632-1704), Berkeley (1685-1753), dan David Hume (1711-1776). John Locke mengemukakan teori tabula rasa yang menyatakan bahwa seluruh pengetahuan manusia adalah penjabaran dari hasil pengamatan indrawi. John Locke menyampaikan terdapat dua macam pengalaman, yaitu:

1. Pengalaman dari sensasi yaitu pengalaman lahiriah.
2. Pengalaman dari refleksi batin yaitu pengalaman sensasi yang disimpan dalam akal budi.

Sensasi dan refleksi adalah proses yang dilalui untuk memperoleh ide atau pengetahuan. Teori tabula rasa yang dikemukakan John Locke menyatakan bahwa pengetahuan adalah gambaran mengenai pengamatan atau pengalaman yang diperoleh melalui indera dan akal budi manusia. Secara ringkas empirisme berfokus pada obyek pengalaman atau empiri dengan menggunakan premis fenomena yang menampak secara indrawi. Metode analisis yang digunakan adalah metode induktif. Hasil analisis berupa keterangan empiris mengenai sesuatu yang dihubungkan dengan isi empirisnya. Parameter yang digunakan adalah kesesuaian antara obyek dengan pengalaman indrawi.

EMPIRISME DALAM AKUNTANSI

Empirisme Dalam Kualitas Informasi Akuntansi

Empirisme dalam konteks akuntansi mengasumsikan bahwa tujuan akuntansi adalah menyajikan fakta pengalaman keuangan perusahaan. Penekanan pada informasi faktual, pengukuran yang akurat dan obyektivitas data merupakan perwujudan empirisme dalam akuntansi (Beam, 1969: 383). SFAC No.2 (FASB: 1978) berisi pernyataan mengenai karakteristik kualitatif informasi akuntansi yang menyatakan bahwa untuk mencapai kualitas bermanfaat, informasi akuntansi harus mempunyai kualitas relevan dan realibilitas. Kualitas realibilitas ini merupakan salah satu bentuk perwujudan pengaruh empirisme dalam akuntansi.

Kualitas informasi yang andal (*reliable*) adalah informasi yang mempunyai kualitas berdaya uji atau obyektif, menyajikan yang seharusnya (*representational faithfulness*), serta bebas dari kesalahan dan bias, dengan pengertian ringkas sebagai berikut:

1. Berdaya uji atau obyektif adalah kualitas yang ditunjukkan dengan terjaminnya tingkat konsensus yang tinggi terhadap hasil pengukuran di antara para pengukur independen dengan menggunakan metode pengukuran yang sama.
2. Penyajian yang seharusnya adalah kualitas informasi yang menunjukkan bahwa angka-angka dan deskripsi-deskripsi menyajikan apa yang sesungguhnya ada atau terjadi.
3. Netral adalah kualitas informasi yang dihasilkan tidak untuk memihak kepentingan pihak tertentu serta bebas dari kesalahan dan bias. Netral dapat diartikan tidak memihak dalam pembuatan standar dan tidak memihak dalam pemilihan alternatif akuntansi. Bias dalam ukuran akuntansi berarti suatu kecenderungan secara konsisten menjadi terlalu tinggi atau terlalu rendah

Standar Akuntansi Keuangan (IAI, 1994: 11-13) menyatakan agar berguna, informasi harus reliabel yang mengandung kualitas bebas dari kesalahan material dan bias serta menyajikan yang seharusnya. Kedua pernyataan tersebut menunjukkan bahwa empirisme mempengaruhi akuntansi dalam penentuan karakteristik kualitas informasi akuntansi. Empirisme menyatakan informasi faktual, pengukuran yang akurat dan obyektivitas data merupakan perwujudan empirisme. SFAC No. 2 dan Standar Akuntansi Keuangan menunjukkan perwujudan empirisme dalam pernyataannya.

Pendekatan Konstitutif Empiris untuk Pendefinisian dan Pengukuran Dalam Akuntansi

Pendekatan konstitutif adalah relevan dan konsisten dengan pemikiran empiris. Pendekatan konstitutif untuk definisi-definisi dapat memberikan definisi suatu

konstruk mengenai sifat umum atau propertinya. Definisi konstitutif cenderung kekurangan presisi dan mungkin dihasilkan dari spekulasi karena tidak didukung oleh definisi operasional. Definisi konstitutif bersifat deskriptif dan memberikan suatu titik awal untuk perolehan informasi yang tidak dapat dipertentangkan mengenai pengalaman keuangan perusahaan. Definisi konstitutif memberikan titik awal dari observasi yang dilakukan dan pengukuran yang menyajikan perkiraan terbaik mengenai hasil observasi. Informasi dihasilkan melalui proses penghubungan fakta-fakta, sehingga pendekatan konstitutif konsisten dengan sudut pandang empirisme.

Definisi kos dalam pola pikir empirisme hanyalah sebagai dasar pengukuran kuantitatif. Interpretasi kos dalam empirisme mirip dengan yang disampaikan oleh Paton dan Littleton (1940: 25) yang menyatakan kos adalah data fundamental akuntansi dan istilah yang digunakan dalam arti luas. Kata kos secara substansial ekuivalen dengan *price-aggregate* (harga per unit dikalikan kuantitas) atau *bargained price*. Karena terdapat beberapa interpretasi kos selain sebagai *bargained price* —misalnya *current cost*, *replacement cost*, *price level adjusted cost*, dan *opportunity cost*—, definisi kos sebagai dasar pengukuran kuantitatif lebih mencerminkan kos dalam arti luas daripada sebagai *bargained price*.

Dalam pola pikir empirisme, istilah kos digunakan terhadap konstruk lain untuk menunjukkan pengukuran kuantitatif. Dengan mengacu pada kos suatu aktiva secara tidak langsung menunjukkan hak, sumber ekonomi, serta pengukuran kuantitatif. Hak dan sumber ekonomi mungkin digunakan dalam kegiatan produksi dan mungkin juga *expire*, serta mungkin juga hilang bukan karena keduanya. Hak dan sumber ekonomi yang digunakan dalam produksi barang atau jasa pada akhirnya dijual sehingga memberikan kontribusi terhadap pemerolehan pendapatan. Berikut ini disajikan definisi konstitutif konstruk-konstruk akuntansi menurut pola pemikiran empirisme (Beam, 1969: 387):

Konstruk	Definisi Konstitutif Empiris
Aktiva	Hak dan sumber ekonomi yang dimiliki oleh suatu perusahaan
Utang	Tuntutan atau hak pihak luar terhadap perusahaan
Ekuitas	Tuntutan atau hak pemilik terhadap perusahaan
<i>Expenses</i>	Penurunan aktiva atau bertambahnya utang yang berasosiasi dengan pengakuan pendapatan
<i>Losses</i>	Penurunan aktiva atau bertambahnya utang yang yang tidak berasosiasi dengan pengakuan pendapatan atau transaksi keuangan
Pendapatan	Peningkatan aktiva atau berkurangnya utang yang diakui dari penyerahan jasa kepada pelanggan
Kos	Dasar untuk pengukuran kuantitatif
Laba bersih	Aktiva bersih yang meningkat sebagai hasil dari kegiatan bisnis

SFAC No. 6 (1985) yang berisi pernyataan mengenai elemen-elemen laporan keuangan mempunyai empat dari sepuluh elemen laporan keuangan yang definisinya mirip dengan definisi konstitutif empiris, sebagai berikut:

1. **Utang** adalah pengorbanan manfaat ekonomis yang mungkin terjadi pada masa akan datang yang berasal dari kewajiban saat ini suatu entitas tertentu untuk mentransfer aktiva atau menyediakan jasa kepada entitas lain pada masa akan datang sebagai hasil transaksi atau kejadian pada masa lalu.
2. **Revenues (pendapatan)** adalah aliran masuk atau bertambahnya aktiva suatu entitas atau penyelesaian utang atau kombinasi keduanya, yang berasal dari pengiriman atau produksi barang, pengadaan jasa, atau aktivitas lain yang merupakan operasi utama entitas yang sedang berlangsung.
3. **Expenses (biaya)** adalah aliran keluar atau penggunaan lain aktiva atau bertambahnya utang atau kombinasi keduanya, yang berasal dari pengiriman atau produksi barang, pengadaan jasa, atau pelaksanaan aktivitas lain yang merupakan operasi utama perusahaan yang sedang berlangsung.
4. **Losses** adalah berkurangnya ekuitas (aktiva bersih) yang berasal dari transaksi yang jarang terjadi atau bukan utama suatu entitas dan yang berasal dari semua transaksi lain serta keadaan dan kejadian lain yang mempengaruhi entitas kecuali yang berasal dari *expenses* atau distribusi kepada pemilik.

Definisi yang dibuat oleh SFAC No. 2 tampak lebih lengkap daripada definisi konstitutif empiris yang disampaikan oleh Beam, namun terdapat kemiripan gagasan untuk elemen utang, *revenues* (pendapatan), *expenses* (biaya), dan *losses*. Kemiripan gagasan ini menunjukkan adanya pengaruh empirisme dalam penyusunan definisi elemen-elemen laporan keuangan.

POSITIVISME DALAM AKUNTANSI

Positivisme

Positivisme merupakan epistemologi yang semata-mata berdasarkan pada realitas untuk pengembangan ilmu pengetahuan. Positivisme merupakan suatu aliran filsafat dunia barat modern dengan August Comte (1798-1857) sebagai peletak dasar utama. August Comte memberi arti positif dalam positivisme (Wibisono, 1996: 37-38) sebagai berikut:

1. Positif menunjuk pada sesuatu yang nyata atau kongkrit yang dilawankan atau kebalikan dari sesuatu yang khayal.
2. Positif menunjuk pada sesuatu yang bermanfaat sebagai lawan atau kebalikan dari sesuatu yang tidak bermanfaat.
3. Positif menunjuk pada sesuatu yang sudah pasti sebagai lawan atau kebalikan dari sesuatu yang meragukan.
4. Positif menunjuk pada sesuatu yang jelas atau tepat sebagai lawan atau kebalikan dari sesuatu yang kabur.

5. Positif digunakan untuk menunjukkan sifat pandangan filsafatnya yang selalu menuju ke arah penataan atau penertiban sebagai lawan atau kebalikan dari sesuatu yang negatif.

Setiap ilmu semestinya bebas nilai dalam menghasilkan informasi namun setiap ilmu lahir dari nilai-nilai tertentu.

Positivisme adalah penerus ajaran Francis Bacon seorang filosof Inggris (1561-1626) yang mengemukakan bahwa ilmu pengetahuan dimulai dari pengamatan terhadap alam semesta. Setelah melakukan pengamatan secara terus menerus dan teratur, manusia akan menemukan perulangan-perulangan yang akan menjadi pengetahuan. Pendapat yang disampaikan Bacon menggunakan metode induksi.

Dalam positivisme, manusia tidak mempunyai pengetahuan apapun kecuali apa yang menampak secara indrawi. Fenomena yang muncul diamati secara terus menerus untuk memperoleh kejelasan atau perulangan-perulangan yang kemudian menjadi pengetahuan. Metode analisis yang digunakan dalam positivisme meliputi tahap observasi atau pengamatan, eksperimen, komparasi atau perbandingan, dan eksplorasi. Cara kerja positivisme dimulai dengan subyek melakukan observasi terhadap obyek secara kontinyu. Berdasarkan hasil pengamatan subyek membuat hipotesis-hipotesis yang diuji dalam eksperimen. Hasil eksperimen kemudian dibandingkan dengan hal-hal yang sejenis. Jika komparasi memberikan simpulan bahwa hasilnya adalah sama maka akan menjadi teori yang kemudian dieksplorasi.

Dalam perkembangan positivisme, muncul *logico-positivism* yang merupakan teknik atau metode berpikir yang menggunakan presisi, verifikasiabilitas, konfirmasi, dan eksperimen dengan derajat optimal untuk melakukan prediksi dengan derajat yang optimal pula. Kebenaran ilmiah diukur secara positivistik, yang berarti kebenaran ilmiah harus kongkrit, pasti, akurat, dan bermanfaat.

TEORIAKUNTANSIPOSITIF

Watts dan Zimmerman yang berasal dari Rochester School pada tahun 1986 menulis buku Teori Akuntansi Positif. Pada bagian awal buku tersebut disampaikan mengenai peran teori. Tujuan teori akuntansi adalah menjelaskan dan memprediksi praktik akuntansi (Watts

dan Zimmerman, 1986: 2). Penjelasan berarti menyediakan alasan praktik yang diamati. Prediksi praktik akuntansi berarti teori memprediksi fenomena akuntansi yang tidak diamati. Teori akuntansi positif menurut mereka mampu menjelaskan dan memprediksi fenomena-fenomena akuntansi.

Dalam ilmu ekonomi, konsep teori yang digunakan disebut teori positif untuk membedakannya dari argumen normatif. Istilah teori positif dipopulerkan oleh Friedman pada tahun 1953 untuk arti konsep yang digunakan dalam ilmu, yang dikacaukan dengan pandangan dalam filsafat ilmu, dan *logico-positivism*. Watts dan Zimmerman (1986:8) tidak memperdulikan kekacauan istilah tersebut dan menggunakan istilah teori positif karena umum digunakan dalam ilmu ekonomi. Mereka berpendapat proposisi positif berbeda dengan proposisi normatif. **Proposisi positif** berhubungan dengan **bagaimana dunia bekerja**. Misalnya, "Jika suatu perusahaan berpindah dari asumsi aliran kos persediaan FIFO ke LIFO dan pasar saham tidak melakukan antisipasi terhadap perubahan tersebut, maka harga saham akan naik". Pernyataan ini merupakan suatu prediksi yang **dapat dibantah** oleh bukti. Proposisi normatif berhubungan dengan ketentuan-ketentuan. Misalnya, "Karena harga-harga menaik, asumsi aliran persediaan LIFO harus digunakan". Proposisi ini **tidak dapat dibantah**. Tapi untuk tujuan tertentu dapat dibantah oleh bukti. Misalnya, "Jika harga-harga menaik pemilihan LIFO akan memaksimalkan nilai perusahaan", pernyataan ini dapat dibantah oleh bukti. Jadi, untuk tujuan tertentu, peneliti dapat beralih dari suatu ketentuan (preskripsi) menjadi suatu prediksi kondisional dan menilai validitas empirisnya.

KRITIK TERHADAP TEORIAKUNTANSIPOSITIF WATTS DAN ZIMMERMAN

Christenson (1983: 19-21) melakukan kritik terhadap metodologi teori akuntansi positif yang disampaikan oleh Watts dan Zimmerman sebagai berikut:

1. Teori akuntansi positif yang dikemukakan oleh Watts dan Zimmerman (Rochester School) lebih merupakan suatu sosiologi akuntansi, bukannya suatu teori.
2. Pernyataan Rochester School bahwa jenis penelitian "positif" yang mereka lakukan adalah suatu

prasyarat untuk teori akuntansi normatif didasarkan pada suatu kerancuan domain-domain fenomenal pada dua tingkatan yang berbeda yaitu entitas akuntansi dan akuntan.

3. Konsep teori positif diambil dari filsafat ilmu lama dan merupakan kesalahan penggunaan istilah karena teori-teori ilmu empirikal tidak membuat pernyataan positif "What is".
4. Walaupun suatu teori mungkin digunakan hanya untuk prediksi sekalipun teori tersebut diketahui salah, suatu teori *explanatory* dengan jenis seperti yang diteliti oleh Rochester School, atau seseorang yang menggunakannya untuk menguji proposal normatif, seharusnya tidak diketahui salah. Metode analisis dengan pemikiran balik dari fenomena ke premis yang dapat diterima berdasarkan bukti independen, adalah metode yang sesuai untuk penyusunan teori *explanatory*.
5. Berlawanan dengan metode empirikal yang membatasi teori dengan usaha keras untuk menyalahkan teori, Rochester School mengemukakan argumen *ad hoc* untuk memaafkan atau menjustifikasi kegagalan teori mereka. Taktik ini merupakan penyimpangan norma yang harus diikuti jika suatu sistem proposisi dipertimbangkan secara ilmiah (Popper, 1959 dalam Christensen, 1983).

Whittington (1987: 329) mengkritik pernyataan bahwa teori akuntansi positif adalah bebas dari penilaian subyektif dan bersifat ilmiah sedangkan teori normatif mempunyai penilaian subyektif yang tinggi dan tidak ilmiah, adalah tidak dapat diterima dengan dua keberatan sebagai berikut:

1. Teori akuntansi positif tidak bebas dari penilaian atau implikasi preskriptif.
2. Anggapan bahwa semua teori yang tidak positif adalah normatif dalam arti mengarah pada preskripsi-preskripsi, adalah tidak benar.

Kata positif dalam teori akuntansi positif belum seperti yang dimaksudkan oleh aliran filsafat positivisme, namun sesungguhnya terbuka peluang bagi teori akuntansi untuk menggunakan pemikiran-pemikiran positivisme dalam pengembangan teori akuntansi dan pengetahuan ilmiah akuntan. Positivisme merupakan metode berpikir yang menggunakan presisi, verifikasiabilitas, konfirmasi, dan eksperimen dengan derajat optimal untuk melakukan prediksi dengan

derajat yang optimal pula. Metode berpikir positivisme dapat dihubungkan dengan tujuan akuntansi, karakteristik kualitatif informasi akuntansi, proses akuntansi, dan pengembangan penelitian-penelitian akuntansi.

ANALISIS INTERPRETATIF DAN KRITIKAL DALAM AKUNTANSI

Akuntansi *mainstream* didasarkan pada sehimpunan asumsi filsafati mengenai ilmu pengetahuan, dunia empiris, dan hubungan antara teori dengan praktik. Akuntansi menekankan pada *hipothetico-deductivism* dan pengendalian teknis yang mempunyai kekuatan tertentu tapi mempunyai batasan lingkup masalah dan penggunaan metode penelitian (Chua, 1986: 601-626). Dengan perubahan asumsi, wawasan penelitian yang lebih kaya dan berbeda secara fundamental akan diperoleh. Dua sudut pandang alternatif diajukan oleh Chua yaitu sudut pandang interpretatif dan kritis. Chua melakukan klasifikasi asumsi menjadi tiga bagian sebagai berikut:

1. Keyakinan mengenai pengetahuan, yang meliputi epistemologi dan metodologi.
2. Keyakinan mengenai fisik dan realitas sosial, yang meliputi ontologi, intensi manusia dan rasionalitas, serta konflik sosial atau *social order*.
3. Hubungan antara teori dan praktik.

Berdasarkan klasifikasi tersebut Chua membuat ringkasan asumsi dominan dalam akuntansi *mainstream*, sebagai berikut:

1. Keyakinan mengenai pengetahuan, yang meliputi:
 - a. Epistemologi: Teori dipisahkan dari observasi yang mungkin digunakan untuk memverifikasi atau memfalsifikasi suatu teori. Penjelasan ilmiah *hipothetico-deductive* diterima.
 - b. Metodologi: Metode-metode kuantitatif untuk pengumpulan dan analisis data yang memungkinkan generalisasi.
2. Keyakinan mengenai fisik dan realitas sosial, yang meliputi:
 - a. Ontologi: realitas empiris adalah tujuan dan eksternal terhadap subyek. Manusia adalah obyek yang pasif dan tidak dipandang sebagai pembuat realitas sosial.
 - b. Intensi manusia dan rasionalitas: Tujuan tunggal maksimisasi utilitas diasumsikan untuk

individu dan perusahaan. Rasionalitas *means-ends* diasumsikan.

- c. Konflik sosial atau *social order*: masyarakat dan organisasi pada dasarnya stabil. Konflik disfungsional mungkin diatur melalui perancangan pengendalian akuntansi yang sesuai.
3. Hubungan antara teori dan praktik: Akuntansi merupakan alat, bukan tujuan. Penerimaan terhadap struktur institusional yang ada.

Asumsi dominan dalam prespektif interpretatif disajikan sebagai berikut:

1. Keyakinan mengenai pengetahuan, yang meliputi:
 - a. Epistemologi: Penjelasan ilmiah mengenai intensi manusia. Kecukupan dinilai melalui kriteria konsistensi logika, interpretasi subyektif, dan persetujuan dengan interpretasi aktor.
 - b. Metodologi: Aktivitas etnografi, studi kasus, dan observasi terhadap partisipan. Aktor dipelajari dalam kehidupan sehari-hari.
2. Keyakinan mengenai fisik dan realitas sosial, yang meliputi:
 - a. Ontologi: Realitas sosial adalah timbul begitu saja, diciptakan secara subyektif, dan diobyektifkan melalui interaksi antar manusia.
 - b. Intensi manusia, dan rasionalitas: Semua kegiatan mempunyai arti dan maksud yang diwarisi dan ditanamkan dalam praktik sosial dan sejarah.
 - c. Konflik sosial atau *social order*: Konflik sosial diasumsikan ada. Konflik ditengahi melalui skema umum makna sosial.
3. Hubungan antara teori dan praktik: Teori hanya mencari untuk menjelaskan dan memahami bagaimana *social order* dihasilkan dan direproduksi.

Asumsi dominan dalam perspektif kritikal adalah:

1. Keyakinan mengenai pengetahuan, yang meliputi:
 - a. Epistemologi: Kriteria terhadap teori adalah temporal dan dibatasi oleh konteks.
 - b. Metodologi: Penelitian etnografi, kesejarahan dan studi kasus sering digunakan.
4. Keyakinan mengenai fisik dan realitas sosial, yang meliputi:
 - a. Ontologi: manusia mempunyai potensi yang dijauhkan (dicegah untuk mekar penuh) melalui

mekanisme pembatasan. Obyek hanya dapat dimengerti melalui suatu studi pengembangan kesejarahan dan perubahan dalam totalitas hubungan. Realitas empiris diberi karakteristik secara obyektif, hubungan riil ditransformasi dan direproduksi melalui interpretasi subyektif.

- b. Intensi manusia, dan rasionalitas: Intensi manusia, rasionalitas, dan agensi diterima, namun dianalisis secara kritis.
 - c. Konflik sosial atau *social order*: Konflik sosial adalah endemik bagi masyarakat. Konflik timbul karena ketidakadilan dan ideologi dalam domain sosial, ekonomi, dan politik yang mengaburkan dimensi kreatif manusia.
5. Hubungan antara teori dan praktik: Teori mempunyai suatu imperatif kritikal. Identifikasi dan penghilangan dominasi dan praktik ideologi.

Chua mengajukan dua perspektif analisis yaitu interpretatif dan kritikal yang jika diterapkan merupakan akuntansi *nonmainstream* untuk masa sekarang. Pemikiran Chua tetap memberikan arti dalam proses pengembangan teori akuntansi, walaupun aliran ini belum banyak penganutnya dalam akuntansi yang berkiblat ke Amerika Serikat. Penganut aliran tersebut banyak terdapat di Australia dan Eropa.

SIMPULAN

Setiap aliran dalam filsafat mempunyai metode berpikir tertentu sehingga metode berpikir aliran apapun dalam filsafat mempunyai peluang untuk digali dan dimanfaatkan untuk pengembangan ilmu akuntansi. Pragmatisme sangat dominan mempengaruhi akuntansi yang berkiblat ke Amerika Serikat. Pemahaman ontologi, epistemologi, dan aksiologi aliran pragmatisme oleh akuntan-akuntan dari negara-negara yang berkiblat ke akuntansi Amerika Serikat akan memberikan nilai lebih, kalau tidak merupakan suatu keharusan untuk peningkatan kualitas akuntan dan pengembangan ilmu akuntansi di negaranya masing-masing. Empirisme mempunyai tempat dalam akuntansi karena bahan baku akuntansi adalah fakta atau empiri berupa transaksi-transaksi ekonomi. Penelitian-penelitian empiris cukup banyak dilakukan dalam pengembangan ilmu akuntansi. Positivisme mempunyai peluang untuk menyumbangkan pola pemikirannya dalam pengembangan akuntansi, walaupun penggunaan

istilah positif dalam teori akuntansi positif tidak mencerminkan arti positif dalam positivisme. Pendekatan interpretatif dan kritikal dapat menjadi pertimbangan untuk penelitian-penelitian akuntansi yang sesuai dengan karakteristik obyek dan metode dalam kedua pendekatan tersebut. Pemahaman dan

penguasaan metode berpikir filsafati menjadi suatu keharusan bagi para akuntan peneliti karena merekalah yang diharapkan mampu mengembangkan ilmu akuntansi dan penguasaan metode berpikir filsafat dapat menjadi alat analisis yang penting.

DAFTAR PUSTAKA

Beam, F. A., "Indications of Pragmatism and Empiricism in Accounting Thought", *The Accounting Review*, 1969.

Belkaoui, A. R., "*Accounting Theory*", Orlando:Harcourt Brace & Company: 1993.

Chua, W. F. "Radical Development in Accounting Thought", *The Accounting Review*, 1986.

Christenson, C. "The Methodology of Positive Accounting", *The Accounting Review*, 1983.

Delfgauw, B., "Filsafat Abad 20", Yogyakarta: Tiara Wacana, 1972.

Dopuch, N., "Metaphysics on Pragmatism and Accountancy", *The Accounting Review*, 1962.

FASB, "Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Connecticut: 1978

FASB, "Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Connecticut: 1980

FASB, "Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Connecticut: 1985.

Gallagher, K. T., "Epistemologi Filsafat Pengetahuan", Yogyakarta: Kanisius, 1994.

IAI, "Standar Akuntansi Keuangan", Jakarta: Salemba Empat: 1994.

Kattsoff, O. L., "Pengantar Filsafat", Yogyakarta: Tiara Wacana, 1992.

Littleton A.C. dan Paton, W.A., "An Introduction to Corporate Accounting Standards, AAA: 1940.

Sutrisno, M., "Hakikat Pengetahuan dan Cara Kerja Ilmu Ilmu: Pragmatisme, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1993.

Watts R. I. dan Zimmermman, J. L., "Positive Accounting Theory", New Jersey: 1986.

Wibisono, K., "Arti Perkembangan Menurut Positivisme Auguste Comte", Yogyakarta: Gadjah Mada University Press: 1996.