

PERAN FILSAFAT ILMU SEBAGAI FONDASI UTAMA DALAM PENGEMBANGAN ILMU (TEORI) AKUNTANSI*

ANDREAS LAKO
Unika Soegjapranata

Sejumlah literatur akuntansi menyatakan bahwa hakikat akuntansi sebagai suatu ilmu dapat didekati dari sudut pandang filsafat ilmu (*philosophy of science*). Dinyatakan bahwa peran filsafat ilmu sebagai fondasi dalam pengembangan akuntansi sangat besar. Tulisan ini bertujuan untuk menelaah kontribusi filsafat ilmu sebagai fondasi pengembangan ilmu akuntansi dari waktu ke waktu. Secara khusus, telaah difokuskan pada tiga aspek utama filsafat ilmu, yaitu aspek aksiologi, epistemologi dan ontologi. Selain tiga aspek tersebut, aspek etik dan heuristik juga ditelaah.

Hasil telaah menunjukkan bahwa filsafat ilmu berperan penting sebagai fondasi utama dalam pengembangan dan ekstensi ilmu (teori) akuntansi. Dari aspek ontologis, filsafat ilmu berperan sebagai fondasi utama dalam perumusan postulat-postulat atau asumsi-asumsi dasar akuntansi. Dari aspek epistemologis, filsafat ilmu berperan krusial sebagai fondasi utama dalam penentuan dan pemukiman *exemplar* atau obyek pengetahuan, gambaran (*images*) pokok persoalan, teori-teori, metode-metode, prinsip-prinsip, standar-standar dan instrumen-instrumen akuntansi. Dari aspek aksiologis, filsafat ilmu berperan penting untuk mengarahkan tujuan (*goals*) dan sasaran (*objectives*) akhir dari proses pengembangan ilmu akuntansi untuk pihak-pihak yang berkepentingan. Dari aspek etik, filsafat ilmu juga berperan sebagai fondasi utama dalam memberikan aspek-aspek etik dan moral dalam pengembangan norma-norma dan kode etik praktik dan pemeriksaan akuntansi, serta pengungkapan dan pertanggungjawaban informasi akuntansi. Dari aspek heuristik, filsafat ilmu berperan sebagai fondasi bagi para teoritikus akuntansi untuk mempertimbangkan dan mengadopsi sejumlah paradigma dari disiplin ilmu-ilmu lain untuk menjawab berbagai kompleksitas masalah yang sedang dan akan dihadapi akuntansi dewasa ini. Singkatnya, filsafat ilmu berperan sebagai fondasi utama dalam mendorong akuntansi sebagai *a multiparadigmatic science* (Belkaoui 1996 dan 2003).

Keywords : Philosophy of science, Ontology, Epistemology, Axiology, Heuristic, dan Multiparadigmatic science.

* Penulis mengucapkan terima kasih yang mendalam kepada Bapak Prof. Dr. Koento Wibisono yang telah memberikan inspirasi dan tema untuk penulisan artikel ini. Artikel ini merupakan perwujudan dari paper tugas akhir untuk mata kuliah Filsafat Ilmu yang diajarkan Prof. Koento dan Dr. Sewardjono, M.Sc, di Program Doktor Akuntansi dan Manajemen UGM.

PERAN FILSAFAT ILMU SEBAGAI FONDASI UTAMA DALAM PENGEMBANGAN ILMU (TEORI) AKUNTANSI*

ANDREAS LAKO
Unika Soegijapranata

Sejumlah literatur akuntansi menyatakan bahwa hakikat akuntansi sebagai suatu ilmu dapat didekat dari sudut pandang filsafat ilmu (*philosophy of science*). Dinyatakan bahwa peran filsafat ilmu sebagai fondasi dalam pengembangan akuntansi sangat besar. Tulisan ini bertujuan untuk menelaah kontribusi filsafat ilmu sebagai fondasi pengembangan ilmu akuntansi dari waktu ke waktu. Secara khusus, telah difokuskan pada tiga aspek utama filsafat ilmu, yaitu aspek aksiologi, epistemologi dan ontologi. Selain tiga aspek tersebut, aspek etik dan heuristik juga ditelaah.

Hasil telaah menunjukkan bahwa filsafat ilmu berperan penting sebagai fondasi utama dalam pengembangan dan ekstensi ilmu (teori) akuntansi. Dari aspek ontologi, filsafat ilmu berperan sebagai fondasi utama dalam perumusan postulat-postulat atau asumsi-asumsi dasar akuntansi. Dari aspek epistemologis, filsafat ilmu berperan krusial sebagai fondasi utama dalam penentuan dan perumusan *axiom* atau obyek pengetahuan, gambaran (*images*) pokok persoalan, teori-teori, metode-metode, prinsip-prinsip, standar-standar dan instrumen-instrumen akuntansi. Dari aspek aksiologis, filsafat ilmu berperan penting untuk mengarahkan tujuan (*goals*) dan sasaran (*objectives*) akhir dari proses pengembangan ilmu akuntansi untuk pihak-pihak yang berkepentingan. Dari aspek etik, filsafat ilmu juga berperan sebagai fondasi utama dalam memberikan aspek-aspek etik dan moral dalam pengembangan norma-norma dan kode etik praktik dan pemeriksaan akuntansi, serta pengungkapan dan pertanggungjawaban informasi akuntansi. Dari aspek heuristik, filsafat ilmu berperan sebagai fondasi bagi para teoritikus akuntansi untuk mempertimbangkan dan mengadopsi sejumlah paradigma dari disiplin ilmu-ilmu lain untuk menjawab berbagai kompleksitas masalah yang sedang dan akan dihadapi akuntansi dewasa ini. Singkatnya, filsafat ilmu berperan sebagai fondasi utama dalam mendorong akuntansi sebagai *a multiparadigmatic science* (Belkacoul 1996 dan 2000).

Keywords : Philosophy of science, Ontology, Epistemology, Axiology, Heuristic, dan Multiparadigmatic science.

* Penulis mengucapkan terima kasih yang mendalam kepada Bapak Prof. Dr. Koento Wibisono yang memberikan inspirasi dan tema untuk penulisan artikel ini. Artikel ini merupakan hasil dari *paper tugas akhir* untuk mata kuliah Filsafat Ilmu yang diajarkan Prof. Koento dan Dr. M.Sc. di Program Doktor Akuntansi dan Manajemen UGM.

PENDAHULUAN

Peran filsafat ilmu (*philosophy of science*) sebagai paradigma dalam pengembangan ilmu (teori) akuntansi sangat besar. Sebagai salah satu cabang ilmu sosial (ekonomi), akuntansi diklaim sejumlah *founding fathers*-nya seperti A.C. Littleton, W.A. Paton, M. Moonitz, R.T. Sprouse, R.R. Sterling, H.R. Hatfield, J.B. Canning, dan lainnya pada awal hingga pertengahan tahun 1900-an memiliki karakteristik sebagai suatu ilmu yang digunakan untuk memprediksikan dan menjelaskan suatu fenomena atau perilaku manusia. Dengan merujuk pada hakikat dan kaidah-kaidah dari suatu ilmu (*science*), Paton (1922), Hatfield (1927), Canning (1929), Senders et al. (1938), Paton dan Littleton (1940), Littleton (1953), Moonitz (1961), Moonitz dan Sprouse (1962), Watts dan Zimmerman (1986), Belkaoui (2000); Hendriksen dan Breda (2001), dan Wolk et al. (2001) menyatakan bahwa akuntansi memenuhi hakikat dan kaidah-kaidah sebagai suatu ilmu yang memiliki teori. Tujuan utama dari teori akuntansi adalah menyajikan suatu kerangka untuk menjelaskan dan memprediksi (*to predict dan explain*) perilaku, kejadian-kejadian atau praktik-praktik akuntansi, termasuk juga praktik *auditing*.

Menurut American Accounting Association (AAA 1977), Watts dan Zimmerman (1986), Belkaoui (2000) dan Hendriksen dan Breda (2001), secara implisit-eksplisit, hakikat dan tujuan teori akuntansi tersebut merujuk pada *the view of theory* dalam suatu ilmu. McDonald (1972) menyatakan bahwa *the view of theory* harus memiliki tiga elemen, yaitu menyandikan fenomena ke penyajian secara simbolik, manipulasi atau gabungan sesuai dengan peraturan, dan menerjemahkan kembali ke fenomena yang sesungguhnya. Tiga komponen teori tersebut juga terdapat dalam akuntansi. Dengan kata lain, filsafat ilmu berperan penting dan menjadi fondasi utama (*the mother of science*) dalam pengembangan arah teori akuntansi dan perluasan praktik-praktik akuntansi dewasa ini sehingga menjadikan akuntansi suatu disiplin ilmu yang multi paradigma (Belkaoui 1998 dan 2000), bermakna (*meaningful*) dan berguna (*useful*) bagi semua pihak, dan memiliki eksistensi dalam percaturan dengan ilmu-ilmu lain.

Namun, pertanyaan yang kemudian muncul adalah bagaimanakah wujud keterkaitan antara filsafat ilmu sebagai suatu fondasi atau paradigma pengembangan ilmu dengan pengembangan ilmu dan praktik akuntansi? Dalam hal-hal apakah filsafat ilmu berperan penting sebagai fondasi dan paradigma pengembangan ilmu akuntansi? Tulisan ini bertujuan untuk menelaah (*review*) peran filsafat ilmu sebagai suatu fondasi utama dalam pengembangan ilmu dan praktik akuntansi.

Secara khusus, tulisan ini berusaha menelaah esensi dan relevansi dari tiga komponen utama filsafat ilmu, yaitu aksiologi, epistemologi, dan ontologi (Jujun 2002 dan Siswomihardjo 2001), dalam pengembangan ilmu dan praktik akuntansi. Dengan menelaah tiga komponen tersebut (dan juga aspek etik dan heuristik), diharapkan dapat diketahui secara jelas sejauhmana filsafat ilmu berperan sebagai fondasi dalam pengembangan teori-teori dan praktik akuntansi.

Sejauh yang penulis telusuri, pembahasan terhadap isu ini kurang mendapat perhatian serius dari para penulis akuntansi selama ini. Kalaupun dibahas, pembahasannya hanya dilakukan secara dangkal dan tidak menyangkut aspek-aspek aksiologi, epistemologi dan ontologinya, serta aspek etik dan heuristiknya.

Sistematika tulisan ini sebagai berikut. Bagian kedua menelaah tinjauan teoritis tentang filsafat ilmu sebagai suatu fondasi pengembangan ilmu. Ada tiga isun yang dibahas, yaitu arti dan peran filsafat ilmu, kelahiran dan perkembangan filsafat ilmu, dan peran filsafat ilmu sebagai paradigma pengembangan ilmu. Bagian ketiga membahas peran filsafat ilmu dalam pengembangan ilmu Akuntansi¹. Ada empat isu yang dibahas yaitu evolusi perkembangan dan pengembangan ilmu akuntansi, perumusan dan pengembangan teori akuntansi, peran filsafat ilmu dalam pengembangan akuntansi, dan telaah aspek aksiologi, epistemologi, ontologi, etik dan heuristik dalam pengembangan ilmu dan praktik akuntansi. Bagian terakhir adalah kesimpulan dan saran.

TINJAUAN TEORITIS FILSAFAT ILMU SEBAGAI FONDASI PENGEMBANGAN ILMU

Arti dan Peran Filsafat Ilmu

Filsafat ilmu memiliki banyak makna dan peran. Menurut Ackerman (1970), filsafat ilmu dalam suatu segi adalah suatu tinjauan kritis tentang pendapat-pendapat ilmiah dewasa ini dengan perbandingan terhadap pendapat-pendapat sebelumnya yang telah dibuktikan atau dalam kerangka ukuran-ukuran yang dikembangkan dari pendapat-pendapat demikian itu, tetapi filsafat ilmu demikian jelas bukan suatu cabang ilmu yang bebas dari praktik ilmiah senyatanya.

Benjamin (1975) menyatakan bahwa filsafat ilmu merupakan cabang pengetahuan filosofati yang merupakan telaah sistematis tentang sifat dasar ilmu,

¹ Meskipun hingga saat ini masih terdapat pro-kontra pendapat antar para pemikir akuntansi tentang eksistensi akuntansi sebagai suatu disiplin ilmu, namun penulis sependapat dengan pandangan Belkaoui (1996 dan 2000) yang menyatakan bahwa akuntansi adalah ilmu yang memiliki multi paradigma. Hasil telaah penulis terhadap arah pengembangan teori akuntansi dan riset-riset empiris akuntansi berbasis pasar modal (*market-based research in accounting - MBAR*) dan berbasis keperilaku (*behavioral research in accounting - BRIA*) selama tiga dekade terakhir, juga memperkuat pendapat Belkaoui tersebut. Perkembangan dan kompleksitas praktik dan masalah-masalah akuntansi dalam dunia bisnis dewasa ini ini juga menuntut profesi akuntansi untuk segera mentransformasikan dari "budaya" praktik akuntansi lama yang cenderung konservatif dengan *single propose-oriented approach* (memberikan opini tentang kewajaran suatu laporan laporan dengan mengandalkan bukti-bukti material yang parsimonial), ke "budaya" praktik akuntansi yang *multiparadigmatic proposes-oriented approach*, yaitu tidak hanya memberikan opini kewajaran atas angka-angka suatu laporan keuangan, tapi juga mengungkapkan fenomena-fenomena dibalik angka-angka tersebut. Kemauan untuk melakukan transformasi ini akan sangat menentukan peran dan eksistensi profesi akuntansi dan pengajaran akuntansi di masa depan.

khususnya metode-metode, konsep-konsep dan praanggapan-praanggapannya, serta letaknya dalam kerangka umum dari cabang-cabang pengetahuan intelektualnya. Toulmin (1982) menyatakan bahwa sebagai suatu cabang ilmu, filsafat ilmu mencoba pertama-tama menjelaskan unsur-unsur yang terlibat dalam proses penyelidikan ilmiah - prosedur-prosedur pengamatan, pola-pola perbincangan, metode-metode penggantian dan perhitungan, praanggapan-praanggapan metafisis dan seterusnya, dan selanjutnya menilai landasan-landasan bagi kesalahannya dari sudut-sudut tinjauan logika formal, metodologi praktis dan metafisika.

Menurut Gie (2000), filsafat ilmu adalah segenap pemikiran reflektif terhadap persoalan-persoalan mengenai segala hal yang menyangkut landasan ilmu maupun hubungan ilmu dengan segala segi dari kehidupan manusia. Landasan dari ilmu tersebut mencakup konsep-konsep pangkal, anggapan-anggapan dasar, asas-asas permulaan, struktur-struktur teoritis dan ukuran-ukuran kebenaran ilmiah. Gie menjelaskan bahwa filsafat ilmu merupakan suatu bidang pengetahuan campuran yang eksistensi dan pemekarannya bergantung pada hubungan timbal-balik dan saling berpengaruh antara filsafat dan ilmu.

Verhaak dan Imam (1995) menyatakan filsafat ilmu merupakan suatu cabang ilmu filsafat yang mencari sebab-musabab pertama dan sebab-musabab yang paling akhir atau mendalam dalam kehidupan sehari-hari. Perannya adalah untuk menggali faham tentang kebenaran, kepastian dan tahap-tahapnya, obyektivitas, abstraksi, intuisi dan juga pertanyaan tentang "darimana asalnya dan kemanakah arah pengetahuan". Cara kerja filsafat ilmu melebihi sekedar uraian tentang pelaksanaan teknis ilmu-ilmu bersangkutan, yaitu meneliti tentang apa yang memungkinkan ilmu-ilmu terjadi dan berkembang. Cara kerja ini berpangkal pada uraian ilmu-ilmu pengetahuan sehingga melalui reduksi dapat dicapai pokok-pokok inti yang memungkinkannya. Berkat reduksi ini, cara kerja dan pembentukan ilmu-ilmu dalam pelaksanaan sehari-hari dapat diterangkan dan dipahami.

Definisi yang cukup jelas diberikan Siswomihardjo (2001). Menurutnya, filsafat ilmu adalah refleksi filsafati yang tidak pernah mengenal titik benti dalam menjelajahi kawasan ilmiah untuk mencapai kebenaran dan kenyataan, sesuatu yang memang tidak pernah akan habis dipikirkan dan tidak pernah akan selesai diterangkan.

Dari sejumlah definisi di atas, maka dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa peran filsafat ilmu dalam pengembangan suatu ilmu pengetahuan adalah mencari sebab-musabab pertama dan sebab-musabab yang paling akhir atau mendalam dalam kehidupan sehari-hari, menggali faham tentang kebenaran, kepastian dan tahap-tahapnya, obyektivitas, abstraksi, intuisi dan juga pertanyaan tentang "darimana asalnya dan kemanakah arah pengetahuan". Selain itu, filsafat ilmu juga memberikan pemikiran reflektif terhadap persoalan-persoalan yang menyangkut landasan ilmu maupun hubungan ilmu dengan segala segi dari kehidupan manusia, mencoba menjelaskan unsur-unsur yang terlibat dalam proses penyelidikan ilmiah (prosedur pengamatan, pola perbincangan, metode penggantian dan perhitungan, praanggapan-

praanggapan metafisis dan seterusnya) dan selanjutnya menilai landasan-landasan bagi kesalahannya dari sudut-sudut tinjauan logika formal, metodologi praktis dan metafisika. Menurut Siswomihadjo (2001), esensi atau hakikat filsafat ilmu adalah sebab fundamental dan kebenaran universal yang implisit melekat di dalamnya. Dengan memahami filsafat ilmu, berarti kita memahami seluk-beluk ilmu yang paling mendasar, sehingga dapat dipahami pula perspektif ilmu, kemungkinan pengembangannya, keterjalinannya antara cabang ilmu yang satu dengan cabang ilmu yang lain, serta simplifikasi dan artifisialitasnya.

Ruang Lingkup Filsafat Ilmu

Perkembangan filsafat ilmu hingga abad ke-21 mengalami kemajuan yang amat pesat dan ruang lingkup bidang pengetahuannya juga sangat luas. Sejumlah penulis filsafat membedakan ruang lingkup filsafat ilmu dalam kategori yang berbeda-beda. Angoles (1981) membagi filsafat ilmu menjadi empat bidang konsentrasi utama, yaitu: 1) telaah tentang berbagai konsep, praanggapan dan metode ilmu, selanjutnya adalah analisis, perluasan dan penyusunannya untuk memperoleh pengetahuan yang lebih ajeg dan cermat; 2) telaah dan pembenaran mengenai proses penalaran dalam ilmu berikut struktur perlambangannya; 3) telaah mengenai saling kaitan di antara berbagai ilmu; dan 4) telaah mengenai akibat-akibat pengetahuan ilmiah bagi hal-hal yang berkaitan dengan penerapan dan pemahaman manusia terhadap realitas, hubungan logika dan matematika dengan realitas, entitas teoritis, sumber dan keabsahan pengetahuan, serta sifat dasar kemanusiaan.

Benjamin (1975) membagi filsafat ilmu dalam tiga bidang pokok, yaitu: (1) telaah tentang metode ilmu, lambang ilmiah, dan struktur logis dari sistem perlambang ilmiah. Telaah ini berkenaan menyangkut logika dan teori pengetahuan, dan teori umum tentang tanda; (2) penjelasan mengenai konsep dasar, praanggapan dan pangkal pendirian ilmu, berikut landasan-landasan empiris, rasional atau pragmatis yang menjadi tempat tumpuannya. Segi ini dalam banyak hal berkaitan dengan metafisika, karena mencakup telaah terhadap berbagai keyakinan mengenai dunia nyata, keeseragaman alam, dan rasionalitas dari proses alamiah; dan (3) aneka telaah tentang saling keterkaitan antara berbagai ilmu dan implikasinya bagi suatu teori alam semesta seperti idealisme, materialisme, monisme atau pluralisme.

Wartofsky (1963) membedakan ruang lingkup filsafat ilmu dalam dua kategori yaitu: (1) perenungan mengenai konsep-konsep dasar, struktur formal dan metodologi ilmu; dan (2) persoalan-persoalan ontologi dan epistemologi luas yang bersifat filsafati dengan pembahasan yang memadukan peralatan metafisis dari logika modern dan model-model konseptual penyelidikan ilmiah.

Berdasarkan perkembangan filsafat ilmu hingga saat ini, Losee (1980) menyimpulkan bahwa filsafat ilmu dapat digolongkan dalam empat konsep. **Pertama**, filsafat ilmu yang berusaha menyusun pandangan-pandangan dunia yang sesuai atau berdasarkan teori-teori ilmiah yang penting. **Kedua**, filsafat

ilmu yang berusaha memaparkan praanggapan dan kecenderungan para ilmuwan (misalnya anggapan bahwa alam semesta mempunyai keteraturan). **Ketiga**, filsafat ilmu sebagai suatu cabang pengetahuan yang menganalisis dan menerangkan konsep dan teori dari ilmu. **Keempat**, filsafat ilmu sebagai pengetahuan kritis derajat kedua yang menelaah ilmu sebagai ilmu sebagai sasarannya. Menurut konsepsi Losee, pengetahuan manusia mengenal tiga tingkatan, yaitu: (1) tingkat 0 adalah fakta-fakta, (2) Tingkat 1 adalah penjelasan tentang fakta-fakta dan ini dilakukan oleh ilmu; dan (3) Tingkat 2, yaitu analisis mengenai prosedur dan logika dari penjelasan ilmiah. Ini merupakan bidang filsafat ilmu.

Untuk menghindari kekacauan dalam perbedaan pengelompokan ruang lingkup filsafat ilmu, Pap (1967) dan Beerling et al. (1986) secara umum membagi filsafat ilmu dalam dua bagian. **Pertama**, filsafat ilmu umum (*philosophy of science in general*), yang menelaah konsep-konsep dan metode-metode yang terdapat dalam semua ilmu, misalnya pengertian, penjelasan generalisasi induktif dan kebenaran. **Kedua**, filsafat ilmu-ilmu khusus (*philosophy of specific science*) seperti filsafat fisika dan psikologi. Masing-masing filsafat khusus tersebut menangani konsep-konsep khusus yang berlaku dalam lingkungannya masing-masing seperti unsur waktu dan gaya dalam fisika, variabel sela dalam psikologi, dan penjelasan teologis dalam ilmu biologi.

Filsafat ilmu dapat juga dikelompokkan berdasarkan model pendekatan yang digunakan (Wahyudi (2001)). **Pertama**, filsafat ilmu terapan, yaitu filsafat ilmu yang mengkaji pokok pikiran kefilsafatan yang melatarbelakangi pengetahuan normatif dunia ilmu. Pada kajian ini dunia ilmu bertemu dengan dunia filsafat sehingga filsafat ilmu terapan tidak bertitik tolak dari dunia filsafat melainkan dari dunia ilmu. Dengan demikian, filsafat ilmu terapan merupakan deskriptif terhadap pengetahuan normatif yang mencakup: (a) pengetahuan yang berupa pola pikir hakikat keilmuan, (b) pengetahuan mengenai model praktik ilmiah yang diturunkan dari pola pikir, (c) pengetahuan mengenai berbagai sarana ilmiah, dan (d) serangkaian nilai yang bersifat etis yang terkait dengan pola pikir dengan model praktik yang khusus. Dengan filsafat ilmu terapan, menjadi jelaslah saling hubungan antara obyek-obyek dengan metode-metode, antara masalah-masalah yang hendak dipecahkan dengan tujuan penelitian ilmiah, dan antara pendekatan secara ilmiah dengan pengelolaan bahan-bahan secara ilmiah.

Kedua, filsafat ilmu murni, yaitu bentuk kajian filsafat yang dilakukan dengan menelaah secara kritis dan eksploratif terhadap materi kefilsafatan, membuka cakrawala terhadap kemungkinan berkembangnya pengetahuan normatif baru. Bila filsafat ilmu terapan berangkat dari ilmu khusus menuju kajian filosofis, filsafat ilmu murni mengambil arah sebaliknya, yaitu berangkat dari kajian filosofis terhadap asumsi-asumsi dasar yang ada dalam ilmu, misalnya terkait dengan anggapan-anggapan dasar tentang "realitas" dalam ilmu-ilmu khusus dan konsekuensinya pada pemahaman terhadap "realitas" secara keseluruhan.

Feran Filsafat Ilmu sebagai Paradigma Pengembangan Ilmu: Tinjauan Ontologi, Epistemologi dan Aksiologi

Dari uraian pada sub-sub diatas, terlihat bahwa filsafat ilmu merupakan penyelidikan filosofis terhadap ciri-ciri dan karakteristik pengetahuan ilmiah dan tatacara untuk memperolehnya. Secara keseluruhan, ruang lingkup filsafat ilmu mencakup dua pokok bahasan, yaitu menelaah "sifat pengetahuan ilmiah" dan "cara-cara mengusahakan pengetahuan ilmiah". Pada ruang lingkup pertama, filsafat ilmu berhubungan erat dengan pengetahuan atau epistemologi, yaitu bidang kajian filsafat yang secara umum menyelidiki syarat-syarat serta bentuk-bentuk pengetahuan manusia. Sedang pada ruang lingkup kedua, filsafat ilmu berhubungan erat dengan logika dan metodologi.

Berkaitan dengan hubungan filsafat ilmu dengan cabang filsafat yang lain, Wahyudi (2001) menyatakan bahwa filsafat ilmu bersinggungan dengan bagian-bagian filsafat sistematis lainnya, seperti ontologi (ciri-ciri susunan kenyataan), epistemologi atau filsafat pengetahuan (hakikat dan otentisitas pengetahuan), logika (penyimpulan yang benar), metodologi (konsep metode), dan filsafat kesuilaan (nilai-nilai dan tanggung jawab).

Siswomihardjo (2001) menyatakan bahwa kelahiran filsafat ilmu merupakan penerusan pengembangan dari filsafat pengetahuan (*theory of knowledge*), yang menempatkan obyek esensannya pada ilmu pengetahuan. Menurutnya, bidang garapan filsafat ilmu terutama diarahkan pada komponen-komponen yang menjadi tiang penyangga bagi eksistensi ilmu, yaitu ontologi, epistemologi dan aksiologi. Ontologi ilmu meliputi apa hakikat ilmu itu, apa hakikat kebenaran, dan kenyataan yang inheren dengan pengetahuan ilmiah, yang tidak terlepas dari persepsi filsafat tentang apa dan bagaimana (yang "Ada" itu. Paham yang termasuk dalam ontologik adalah idealisme atau spiritualisme, dualisme, pluralisme dan berbagai nuansanya. Epistemologi ilmu meliputi sumber, sarana, dan tatacara menggunakan sarana tersebut untuk mencapai pengetahuan (ilmiah). Akal (*verstand*), akal-budi (*vernunft*), pengalaman, atau kombinasi antara akal dan pengalaman, dan intuisi merupakan sarana yang dimaksud dalam epistemologik, sehingga dikenal dengan model-model seperti rasionalisme, empirisme, kritisme atau rasionalisme kritis, positivisme, fenomenologi dengan berbagai variasinya. Sedangkan aksiologi meliputi nilai-nilai (*values*) yang bersifat normatif dalam pemberian makna terhadap kebenaran atau kenyataan sebagaimana kita jumpai dalam kehidupan kita yang menjelajahi berbagai kawasan sosial, kawasan simbolik ataupun fisik material. Nilai-nilai yang ditunjukkan dalam aksiologi ini merupakan suatu *conditio sine qua non* yang wajib dipatuhi dalam kegiatan kita, baik dalam melakukan penelitian maupun dalam menerapkan ilmu.

Hampir senada dengan Siswomihardjo (2001), Yuyun (2002) berpendapat bahwa semua pengetahuan, apakah itu ilmu, seni, atau pengetahuan apa saja, pada dasarnya memiliki tiga landasan yaitu ontologis, epistemologis dan aksiologis. Dijelaskan bahwa ontologis membahas tentang tentang apa yang ingin diketahui atau dengan kata lain merupakan suatu pengkajian mengenai

teori tentang ada. Dasar ontologis ilmu berhubungan erat dengan materi yang menjadi obyek penelaahan ilmu. Berdasarkan obyek yang ditelashnya, ilmu dapat disebut sebagai pengetahuan empiris karena obyeknya adalah sesuatu yang berada dalam jangkauan pengalaman manusia yang mencakup seluruh aspek kehidupan yang dapat diuji oleh panca indra manusia (bersifat empiris). Epistemologi membahas secara mendalam segenap proses yang terlibat dalam usaha untuk memperoleh pengetahuan. Dengan kata lain, epistemologi adalah suatu teori pengetahuan yang diperoleh melalui proses tertentu yang dinamakan metode keilmuan. Dasar aksiologis ilmu adalah analisis tentang penerapan hasil-hasil temuan ilmu pengetahuan dan manfaat yang diperoleh manusia dari pengetahuan yang didapatnya.

Dengan demikian, peran filsafat ilmu sebagai paradigma dalam pengembangan suatu ilmu pengetahuan dapat dilihat dari tiga aspek. **Pertama**, aspek ontologis, yaitu mempersoalkan masalah "ada", yang merupakan asumsi dasar bagi apa yang disebut sebagai kenyataan dan kebenaran (aliran monisme, idealisme/spiritualisme, materialisme, dualisme dan pluralisme). Aspek ontologis mencakup persoalan seperti apakah artinya "ada", apakah golongan-golongan dari hal yang ada, apakah sifat dasar kenyataan dan hal ada yang terakhir, dan lainnya. Landasan ontologis ilmu dapat dicari dengan menanyakan apa asumsi ilmu terhadap obyek materi maupun obyek formal, dan apakah obyek bersifat fisik ataukah bersifat kejiwaan.

Kedua, aspek epistemologis, yaitu sarana, sumber, dan tata cara untuk menggunakannya dengan langkah-langkah progresinya menuju pengetahuan ilmiah (aliran rasionalisme, empirisme, kritisme, positivisme, fenomenologi, korespondensi, pragmatis dan inter subyektif). Dalam epistemologis yang dibahas adalah obyek pengetahuan, sumber dan alat untuk memperoleh pengetahuan, kesadaran dan metode-metode penyelidikan, validitas pengetahuan, dan kebenaran pengetahuan. **Ketiga**, aspek aksiologis, yaitu nilai-nilai sebagai tolok ukur kebenaran ilmiah, etika, dan moral sebagai dasar normatif dalam riset dan penggalian serta penerapan ilmu. Dasar ontologis ilmu membahas tentang manfaat yang diperoleh manusia dari pengetahuan yang didapatkannya.

Berkenaan dengan peran filsafat ilmu sebagai strategi pengembangan ilmu, menurut Siswomihardjo (2001) filsafat ilmu perlu diarahkan pada aspek etik dan heuristik serta pada dimensi kebudayaan. Aspek etik artinya bahwa ilmu pengetahuan diterapkan untuk meningkatkan bakti dan martabat manusia sehingga penerapan ilmu pengetahuan perlu dilakukan secara bertanggung jawab. Aspek heuristik adalah faktor-faktor non ilmiah yang mempengaruhi perkembangan ilmu atau yang mengantar lahirnya cabang ilmu baru. Mudhofir (2001) menyatakan bahwa ada hubungan timbal-balik antara filsafat ilmu dengan ilmu-ilmu khusus. Terhadap ilmu-ilmu khusus, filsafat ilmu secara kritis menganalisis konsep-konsep dasar dan memeriksa asumsi-asumsi dari ilmu-ilmu khusus untuk memperoleh arti dan validitasnya. Kalau konsep-konsep dari ilmu-ilmu khusus tidak dijelaskan dan asumsi-asumsi tidak dikuatkan, maka hasil-hasil yang dicapai ilmu-ilmu khusus tersebut tanpa

praanggapan metafisis dan seterusnya) dan selanjutnya menilai landasan-landasan bagi kesalahannya dari sudut-sudut tinjauan logika formal, metodologi praktis dan metafisika. Menurut Siswomihadjo (2001), esensi atau hakikat filsafat ilmu adalah sebab fundamental dan kebenaran universal yang implisit melekat di dalamnya. Dengan memahami filsafat ilmu, berarti kita memahami seluk-beluk ilmu yang paling mendasar, sehingga dapat dipahami pula perspektif ilmu, kemungkinan pengembangannya, keterjalannya antara cabang ilmu yang satu dengan cabang ilmu yang lain, serta simpifikasi dan artifisialitasnya.

Ruang Lingkup Filsafat Ilmu

Perkembangan filsafat ilmu hingga abad ke-21 mengalami kemajuan yang amat pesat dan ruang lingkup bidang pengetahuan kajiannya juga sangat luas. Sejumlah penulis filsafat membedakan ruang lingkup filsafat ilmu dalam kategori yang berbeda-beda. Angeles (1981) membagi filsafat ilmu menjadi empat bidang konsentrasi utama, yaitu: 1) telaah tentang berbagai konsep, praanggapan dan metode ilmu, selanjutnya adalah analisis, perluasan dan penyusunannya untuk memperoleh pengetahuan yang lebih ajeg dan cermat; 2) telaah dan pembenaran mengenai proses penalaran dalam ilmu berikut struktur perlambangannya; 3) telaah mengenai saling kaitan di antara berbagai ilmu; dan 4) telaah mengenai akibat-akibat pengetahuan ilmiah bagi hal-hal yang berkaitan dengan penerapan dan pemahaman manusia terhadap realitas, hubungan logika dan matematika dengan realitas, entitas teoritis, sumber dan keabsahan pengetahuan, serta sifat dasar kemanusiaan.

Benjamin (1975) membagi filsafat ilmu dalam tiga bidang pokok, yaitu: (1) telaah tentang metode ilmu, lambang ilmiah, dan struktur logis dari sistem perlambang ilmiah. Telaah ini berkenaan menyangkut logika dan teori pengetahuan, dan teori umum tentang tanda; (2) penjelasan mengenai konsep dasar, praanggapan dan pangkal pendirian ilmu, berikut landasan-landasan empiris, rasional atau pragmatis yang menjadi tempat tujuannya. Segi ini dalam banyak hal berkaitan dengan metafisika, karena mencakup telaah terhadap berbagai keyakinan mengenai dunia nyata, keseragaman alam, dan rasionalitas dari proses alamiah; dan (3) aneka telaah tentang saling keterkaitan antara berbagai ilmu dan implikasinya bagi suatu teori alam semesta seperti idealisme, materialisme, monisme atau pluralisme.

Wartofsky (1963) membedakan ruang lingkup filsafat ilmu dalam dua kategori yaitu: (1) perenungan mengenai konsep-konsep dasar, struktur formal dan metodologi ilmu; dan (2) persoalan-persoalan ontologi dan epistemologi khas yang bersifat filsafati dengan pembahasan yang memadukan peralatan analitis dari logika modern dan model-model konseptual penyelidikan ilmiah.

Berdasarkan perkembangan filsafat ilmu hingga saat ini, Losee (1980) menyimpulkan bahwa filsafat ilmu dapat digolongkan dalam empat konsepsi. **Pertama**, filsafat ilmu yang berusaha menyusun pandangan-pandangan dunia yang sesuai atau berdasarkan teori-teori ilmiah yang penting. **Kedua**, filsafat

ilmu yang berusaha memaparkan praanggapan dan kecenderungan para ilmuwan (misalnya anggapan bahwa alam semesta mempunyai keteraturan). **Ketiga**, filsafat ilmu sebagai suatu cabang pengetahuan yang menganalisis dan menerangkan konsep dan teori dari ilmu. **Keempat**, filsafat ilmu sebagai pengetahuan kritis derajat kedua yang menelaah ilmu sebagai ilmu sebagai sasarannya. Menurut konsepsi Losee, pengetahuan manusia mengenal tiga tingkatan, yaitu: (1) tingkat 0 adalah fakta-fakta, (2) Tingkat 1 adalah penjelasan tentang fakta-fakta dan ini dilakukan oleh ilmu; dan (3) Tingkat 2, yaitu analisis mengenai prosedur dan logika dari penjelasan ilmiah. Ini merupakan bidang filsafat ilmu.

Untuk menghindari kekacauan dalam perbedaan pengelompokan ruang lingkup filsafat ilmu, Pap (1987) dan Beerling et al. (1986) secara umum membagi filsafat ilmu dalam dua bagian. **Pertama**, filsafat ilmu umum (*philosophy of science in general*), yang menelaah konsep-konsep dan metode-metode yang terdapat dalam semua ilmu, misalnya pengertian, penjelasan generalisasi induktif dan kebenaran. **Kedua**, filsafat ilmu-ilmu khusus (*philosophy of specific science*) seperti filsafat fisika dan psikologi. Masing-masing filsafat khusus tersebut menangani konsep-konsep khusus yang berlaku dalam lingkungannya masing-masing seperti unsur waktu dan gaya dalam fisika, variabel sela dalam psikologi, dan penjelasan teologis dalam ilmu biologi.

Filsafat ilmu dapat juga dikelompokkan berdasarkan model pendekatan yang digunakan (Wahyudi (2001)). **Pertama**, filsafat ilmu terapan, yaitu filsafat ilmu yang mengkaji pokok pikiran kefilosofatan yang melatarbelakangi pengetahuan normatif dunia ilmu. Pada kajian ini dunia ilmu bertemu dengan dunia filsafat sehingga filsafat ilmu terapan tidak bertitik tolak dari dunia filsafat melainkan dari dunia ilmu. Dengan demikian, filsafat ilmu terapan merupakan deskriptif terhadap pengetahuan normatif yang mencakup: (a) pengetahuan yang berupa pola pikir hakikat keilmuan, (b) pengetahuan mengenai model praktik ilmiah yang diturunkan dari pola pikir, (c) pengetahuan mengenai berbagai sarana ilmiah, dan (d) serangkaian nilai yang bersifat etis yang terkait dengan pola pikir dengan model praktik yang khusus. Dengan filsafat ilmu terapan, menjadi jelaslah saling hubungan antara obyek-obyek dengan metode-metode, antara masalah-masalah yang hendak dipecahkan dengan tujuan penelitian ilmiah, dan antara pendekatan secara ilmiah dengan pengelolaan bahan-bahan secara ilmiah.

Kedua, filsafat ilmu murni, yaitu bentuk kajian filsafat yang dilakukan dengan menelaah secara kritis dan eksploratif terhadap materi kefilosofatan, membuka cakrawala terhadap kemungkinan berkembangnya pengetahuan normatif baru. Bila filsafat ilmu terapan berangkat dari ilmu khusus menuju kajian filosofis, filsafat ilmu murni mengambil arah sebaliknya, yaitu berangkat dari kajian filosofis terhadap asumsi-asumsi dasar yang ada dalam ilmu, misalnya terkait dengan anggapan-anggapan dasar tentang 'realitas' dalam ilmu-ilmu khusus dan konsekuensinya pada pemahaman terhadap "realitas" secara keseluruhan.

Peran Filsafat Ilmu sebagai Paradigma Pengembangan Ilmu: Tinjauan Ontologi, Epistemologi dan Aksiologi

Dari uraian pada sub-sub diatas, terlihat bahwa filsafat ilmu merupakan penyelidikan filosofis terhadap ciri-ciri dan karakteristik pengetahuan ilmiah dan tatacara untuk memperolehnya. Secara keseluruhan, ruang lingkup filsafat ilmu mencakup dua pokok bahasan, yaitu menelaah "sifat pengetahuan ilmiah" dan "cara-cara mengusahakan pengetahuan ilmiah". Pada ruang lingkup pertama, filsafat ilmu berhubungan erat dengan pengetahuan atau epistemologi, yaitu bidang kajian filsafat yang secara umum menyelidiki syarat-syarat serta bentuk-bentuk pengetahuan manusia. Sedang pada ruang lingkup kedua, filsafat ilmu berhubungan erat dengan logika dan metodologi.

Berkenaan dengan hubungan filsafat ilmu dengan cabang filsafat yang lain, Wahyudi (2001) menyatakan bahwa filsafat ilmu bersinggungan dengan bagian-bagian filsafat sistematis lainnya, seperti ontologi (ciri-ciri susunan kenyataan), epistemologi atau filsafat pengetahuan (hakikat dan otentisitas pengetahuan), logika (penyimpulan yang benar), metodologi (konsep metode), dan filsafat kesesuaian (nilai-nilai dan tanggung jawab).

Siswomihardjo (2001) menyatakan bahwa kelahiran filsafat ilmu merupakan penerusan pengembangan dari filsafat pengetahuan (*theory of knowledge*), yang menempatkan obyek sasarannya pada ilmu pengetahuan. Menurutnya, bidang garapan filsafat ilmu terutama diarahkan pada komponen-komponen yang menjadi tiang penyangga bagi eksistensi ilmu, yaitu ontologi, epistemologi dan aksiologi. Ontologi ilmu meliputi apa hakikat ilmu itu, apa hakikat kebenaran, dan kenyataan yang inheren dengan pengetahuan ilmiah, yang tidak terlepas dari persepsi filsafat tentang apa dan bagaimana (yang) "Ada" itu. Paham yang termasuk dalam ontologik adalah idealisme atau spiritualisme, dualisme, pluralisme dan berbagai nuansanya. Epistemologi ilmu meliputi sumber, sarana, dan tatacara menggunakan sarana tersebut untuk mencapai pengetahuan (ilmiah). Akal (*verstand*), akal-budi (*vernunft*), pengalaman, atau kombinasi antara akal dan pengalaman, dan intuisi merupakan sarana yang dimaksud dalam epistemologik, sehingga dikenal dengan model-model seperti rasionalisme, empirisme, kritisme atau rasionalisme kritis, positivisme, fenomenologi dengan berbagai variasinya. Sedangkan aksiologi meliputi nilai-nilai (*values*) yang bersifat normatif dalam pemberian makna terhadap kebenaran atau kenyataan sebagaimana kita jumpai dalam kehidupan kita yang menjejajah berbagai kawasan sosial, kawasan simbolik ataupun fisik material. Nilai-nilai yang ditunjukkan dalam aksiologi ini merupakan suatu *conditio sine qua non* yang wajib dipatuhi dalam kegiatan kita, baik dalam melakukan penelitian maupun dalam menerapkan ilmu.

Hampir senada dengan Siswomihardjo (2001), Yuyun (2002) berpendapat bahwa semua pengetahuan, apakah itu ilmu, seni, atau pengetahuan apa saja, pada dasarnya memiliki tiga landasan yaitu ontologis, epistemologis dan aksiologis. Dijelaskan bahwa ontologis membahas tentang tentang apa yang ingin diketahui atau dengan kata lain merupakan suatu pengkajian mengenai

teori tentang ada. Dasar ontologis ilmu berhubungan erat dengan materi yang menjadi obyek penelaahan ilmu. Berdasarkan obyek yang ditelaahnya, ilmu dapat disebut sebagai pengetahuan empiris karena obyeknya adalah sesuatu yang berada dalam jangkauan pengalaman manusia yang mencakup seluruh aspek kehidupan yang dapat diuji oleh panca indra manusia (bersifat empiris). Epistemologi membahas secara mendalam segenap proses yang terlibat dalam usaha untuk memperoleh pengetahuan. Dengan kata lain, epistemologi adalah suatu teori pengetahuan yang diperoleh melalui proses tertentu yang dinamakan metode keilmuan. Dasar aksiologis ilmu adalah analisis tentang penerapan hasil-hasil temuan ilmu pengetahuan dan manfaat yang diperoleh manusia dari pengetahuan yang didapatnya.

Dengan demikian, peran filsafat ilmu sebagai paradigma dalam pengembangan suatu ilmu pengetahuan dapat dilihat dari tiga aspek. **Pertama**, aspek ontologis, yaitu mempersoalkan masalah "ada", yang merupakan asumsi dasar bagi apa yang disebut sebagai kenyataan dan kebenaran (aliran monisme, idealisme/spiritualisme, materialisme, dualisme dan pluralisme). Aspek ontologis mencakup persoalan seperti apakah artinya "ada", apakah golongan-golongan dari hal yang ada, apakah sifat dasar kenyataan dan hal ada yang terakhir, dan lainnya. Landasan ontologis ilmu dapat dicari dengan menanyakan apa asumsi ilmu terhadap obyek materi maupun obyek formal, dan apakah obyek bersifat fisik atukah bersifat kejiwaan.

Kedua, aspek epistemologis, yaitu sarana, sumber, dan tata cara untuk menggunakannya dengan langkah-langkah progresinya menuju pengetahuan ilmiah (aliran rasionalisme, empirisme, kritisisme, positivisme, fenomenologi, korespondensi, pragmatis dan inter subyektif). Dalam epistemologis yang dibahas adalah obyek pengetahuan, sumber dan alat untuk memperoleh pengetahuan, kesadaran dan metode-metode penyelidikan, validitas pengetahuan, dan kebenaran pengetahuan. **Ketiga**, aspek aksiologis, yaitu nilai-nilai sebagai tolok ukur kebenaran ilmiah, etika, dan moral sebagai dasar normatif dalam riset dan penggalan serta penerapan ilmu. Dasar ontologis ilmu membahas tentang manfaat yang diperoleh manusia dari pengetahuan yang didapatkannya.

Berkenaan dengan peran filsafat ilmu sebagai strategi pengembangan ilmu, menurut Siswomihardjo (2001) filsafat ilmu perlu diarahkan pada aspek etik dan heuristik serta pada dimensi kebudayaan. Aspek etik artinya bahwa ilmu pengetahuan diterapkan untuk meningkatkan harkat dan martabat manusia sehingga penerapan ilmu pengetahuan perlu dilakukan secara bertanggung jawab. Aspek heuristik adalah faktor-faktor non ilmiah yang mempengaruhi perkembangan ilmu atau yang mengantar lahirnya cabang ilmu baru. Mudhofir (2001) menyatakan bahwa ada hubungan timbal-balik antara filsafat ilmu dengan ilmu-ilmu khusus. Terhadap ilmu-ilmu khusus, filsafat ilmu secara kritis menganalisis konsep-konsep dasar dan memeriksa asumsi-asumsi dari ilmu-ilmu khusus untuk memperoleh arti dan validitasnya. Kalau konsep-konsep dari ilmu-ilmu khusus tidak dijelaskan dan asumsi-asumsi tidak dikuatkan, maka hasil-hasil yang dicapai ilmu-ilmu khusus tersebut tanpa

memperoleh landasan yang kuat. Filsafat berusaha mengatur hasil-hasil dari berbagai ilmu-ilmu khusus ke dalam suatu pandangan hidup dan pandangan dunia yang tersatupadukan, komprehensif dan konsisten. Komprehensif artinya tidak ada suatu bidang yang berada di luar jangkauan filsafat. Secara konsisten artinya uraian kefilsafatan tidak menyusun pendapat-pendapat yang saling kontradiksi. Akuntansi termasuk dalam kategori ilmu-ilmu khusus ini.

Filsafat Ilmu sebagai Paradigma Pengembangan Ilmu Akuntansi

Sebelum menelaah bagaimana filsafat ilmu berperan sebagai fondasi dan paradigma dalam pengembangan ilmu akuntansi dari tinjauan aspek aksiologis, epistemologis, dan ontologisnya, serta etik dan heuristik, terlebih dahulu penulis memaparkan evolusi perkembangan ilmu akuntansi. Pemaparan mencakup sejarah perkembangan akuntansi, perumusan dan pengembangan teori akuntansi, dan paradigma dalam perkembangan dan pengembangan ilmu akuntansi dewasa ini. Dari pemaparan ini diharapkan dapat diketahui bagaimana peran filsafat ilmu sebagai fondasi dalam proses pengembangan ilmu akuntansi.

Evolusi Perkembangan dan Pengembangan Ilmu Akuntansi

Munculnya praktik atau pencatatan akuntansi dalam peradaban manusia diklaim telah terjadi pada tahun 3000-4000 SM (Hendriksen dan Breda 2001). Indikasi ini tercermin dari sejumlah peradaban berikut: 1) peradaban Kaldea-Babilonia, Asiria dan Samaria yang merupakan pembentuk sistem pemerintahan dan sistem bahasa tertua di dunia, serta pembuat catatan usaha tertua di dunia; 2) peradaban Mesir Kuno, dimana para pedagang membentuk poros tempat berputarnya seluruh mesin keuangan dan pemerintahan; 3) peradaban Cina dimana akuntansi berperan penting dan digunakan Dinasti Chao (1122-256 SM) dalam sistem keuangan pemerintahan; 4) peradaban Yunani dimana Zenon, manajer estate Appolomius memperkenalkan sistem akuntansi pertanggungjawaban yang luas pada tahun 256 SM; dan 5) peradaban Roma, dimana hukum digunakan untuk mewajibkan para pembayar pajak harus membuat laporan posisi keuangan dan dengan hak sipil yang bergantung pada tingkat kekayaan yang dinyatakan warga negara. Munculnya bentuk-bentuk pembukuan dalam sejarah peradaban umat manusia kuno tersebut terkait erat dengan berbagai faktor seperti penemuan sistem penulisan, pengenalan angka Arab dan sistem desimal, penyebaran pengetahuan aljabar, adanya bahan-bahan penulisan yang murah meningkatnya literasi, dan adanya medium pertukaran yang baku.

Skenario lain, yang disebut sebagai skenario ilmiah, menyatakan bahwa penemuan akuntansi adalah oleh para pedagang (Henderiksen dan Breda 2001; Godfrey et al. 1997 dan Belkacui 2000) dari: 1) bangsa Mesir yang menguasai perdagangan dunia, dan 2) bangsa Italia, yang menjadi pusat perdagangan dunia; memperkenalkan metode pencatatan *account* dengan cara berpasangan (pembukuan Italia) periode 1200-1400. Secara khusus, skenario ilmiah

menyebutkan bahwa akuntansi diperkenalkan oleh Luca Pacioli, seorang pastor dari Genoa- Italia. Dalam bukunya "*Summa de Arithmetica Geometria, Proportioni et Proportionalita (1494)*", Pacioli mengembangkan sistem pembukuan berpasangan.

Ada beberapa aspek penting dari sistem pembukuan tersebut, antara lain (Belkoui 2000): 1) tujuan pembukuan adalah untuk memberikan informasi yang tepat waktu bagi para pedagang mengenai aset dan kewajibannya; 2) debit (*debito*) dan kredit (*kredito*) digunakan untuk pencatatan secara berpasangan. "Semua pencatatan harus dilakukan dengan cara berpasangan. Jika Anda membuat seseorang menjadi kreditor, Anda harus membuat orang lain sebagai debitor"; 3) tiga buku digunakan : memorandum, jurnal dan buku besar; 4) jika kas diterima atau dibayarkan, catatannya harus mencatatkan jenis mata uang dan nilai konversinya; dan 5) adanya perhitungan *profits* periodik dan penutupan buku. Pacioli menyatakan: "Adalah baik untuk menutup buku setiap tahun, jika Anda bekerja sama dengan orang lain. Akuntansi membuat persahabatan berlangsung lama".

Sistem pembukuan berpasangan yang dikembangkan Pacioli tersebut berkembang pesat dan digunakan oleh negara-negara Eropa Barat sejak abad 15 hingga kini. Secara umum, perkembangan sistem pembukuan berganda, yang menjadi cikal-bakel munculnya akuntansi yang dikenal saat ini, dapat dipaparkan sebagai berikut (Belkaoui 2001 dan Hendriksen dan Breda 2001):

- Abad ke-16, diperkenalkan jurnal untuk mencatat tipe-tipe transaksi yang berbeda.
- Abad 16 dan 17; evolusi praktik laporan keuangan. Personifikasi akun dan transaksi.
- Abad 17-18, penggunaan akun persediaan yang terpisah dan berbeda. Setelah revolusi industri, akuntansi mulai berkembang pesat: akuntansi biaya, konsep kontinuitas (*going concern*), *periodicity*, dan *accrual*.
- Abad 18, dikembangkan metode perlakuan terhadap aset tetap.
- Awal abad 19, dikembangkan perlakuan terhadap, depresiasi kekayaan diperlakukan sebagai barang dagangan yang tidak terjual
- Abad 19, *cost accounting* dipraktikkan dalam perusahaan, mulai dari perusahaan tekstil
- Abad 19 dan 20, teknik akuntansi untuk laporan arus dana dikembangkan.
- Abad 21, berkembang metode-metode akuntansi yang menyangkut isu-isu kompleks, mulai dari *earnings per share*, akuntansi bisnis, akuntansi inflasi, akuntansi sewaguna jangka panjang, akuntansi keperilakuan, dan lainnya.

Berbeda dengan perkembangan sistem pembukuan di Eropa yang cenderung statis, perkembangan sistem pembukuan berpasangan di Amerika Serikat (AS) sangat pesat dan sejak awal abad 20 cenderung dikembangkan sebagai suatu disiplin ilmu tersendiri, yang disebut *accounting* (akuntansi). Belkaoui (2000) membagi fase perkembangan akuntansi di AS dalam empat fase, yaitu:

- Fase 1900-1933 (fase kontribusi manajemen). Dalam fase ini manajemen sepenuhnya mengendalikan bentuk dan pemilihan informasi yang harus diungkapkan dalam laporan tahunan. Akibatnya adalah (1) sebagian besar teknik akuntansi tidak memiliki dukungan teoritis, (2) difokuskan pada pendapatan kena pajak minimisasi pada pendapatan, (3) teknik akuntansi yang digunakan untuk *earnings management*, (4) masalah-masalah rumit dihindari dan solusi berdasarkan kebijakan manajemen, (5) perusahaan yang berbeda mengadopsi teknik akuntansi yang berbeda untuk masalah yang sama, dan (6) muncul kontroversi "bunga sebagai kos", (ada/tidak ada).
- Fase 1933-1959 (Kontribusi Institusi). Peran institusi dalam pengembangan prinsip-prinsip akuntansi meningkat: (1) tahun 1934, Kongres membentuk Security Exchange Commission (SEC) untuk melaksanakan berbagai peraturan investasi federal, (2) Securities Act 1933 mengatur tentang penerbitan sekuritas di pasar antar negara bagian, (3) Securities Act 1934 yang mengatur perdagangan sekuritas, (4) pembentukan Committee on Accounting Procedure oleh AICPA yang menerbitkan 12 Accounting Research Bulletins.
- Fase 1959-1973 (kontribusi profesional). Lembaga-lembaga profesional memainkan peranan penting dalam pengembangan prinsip-prinsip akuntansi. The Accounting Principles Board (APB) dan the Accounting Research Division (ARD) didirikan tahun 1959 untuk memajukan pernyataan tertulis tentang apa yang merupakan GAAP.
- Fase 1973 - sekarang (fase politisasi). FASB dibentuk untuk merumuskan prinsip-prinsip akuntansi, kerangka-kerangka teoritis atau konstitusi akuntansi. FASB merumuskan SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) No. 1 (1977), No. 2 (1980), No. 5 (1984) dan No. 6 (1985) untuk memberikan kerangka acuan bagi institusi-institusi profesi akuntansi dalam perumusan Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)².

Perumusan dan Pengembangan Teori Akuntansi

Pada awal abad 20, sejumlah filsuf atau teoritikawan akuntansi AS dengan pendekatan pragmatismenya mulai mengembangkan teori-teori akuntansi sebagai suatu disiplin ilmu tersendiri dengan merujuk pada paradigma ilmu dari

² Di Indonesia, sejak tahun tahun 1970-an Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mulai menetapkan Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI) dan Norma Pemeriksaan Akuntan (NPA) sebagai pedoman dalam praktik akuntansi dan audit laporan keuangan. PAI dan NPA terus mengalami revisi atau pembaruan hingga awal 1990an. Pada tahun 1994, IAI membuat langkah maju dengan menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1994, yang sebagian besar standarnya diadopsi dari Internasional Accounting Standards (IAS). PSAK hingga saat ini terus mengalami penyempurnaan dan perluasan cakupannya.

filsafat ilmu (Belkaoui 2000), Hendriksen dan Breda (2001) dan Godfrey et al. (1997) menyatakan bahwa teori merupakan kumpulan hipotesis, konsep-konsep dan prinsip-prinsip pragmatis yang saling berkaitan yang membentuk kerangka acuan umum untuk suatu bidang atau obyek penyelidikan.

Berdasarkan definisi tersebut, karakteristik dari suatu teori adalah (1) terdiri dari sekumpulan pernyataan atau proposisi yang berhubungan dengan aturan-aturan atau penalaran logis. Pernyataan harus mencakup hipotesis atau premis yang dapat diuji kebenarannya dan memuat suatu kesimpulan, (2) pengujian dasar suatu teori adalah kemampuannya untuk menjelaskan dan memprediksikan peristiwa masa lalu, sekarang dan memverifikasi peristiwa / kondisi masa yang akan datang.; (3) semua teori merupakan hasil dari suatu modifikasi atau pengembangan suatu informasi dari fakta atau fenomena baru yang sedang dan kan terjadi; dan (4) kemampuan suatu teori untuk memprediksikan sesuatu yang akan datang / terjadi dapat mengalami kegagalan. Teori harus dapat mengukur tingkat risiko (Watt dan Zimmerman 1988).

Berdasarkan karakteristik tersebut, Hendriksen dan Breda (2001) mendefinisikan teori akuntansi sebagai "penalaran logis dalam bentuk suatu kumpulan prinsip-prinsip umum yang: 1) memberikan kerangka acuan umum bagi dievaluasinya praktik akuntansi, dan 2) sebagai pedoman pengembangan prosedur dan praktik-praktik baru akuntansi. Karena itu, tujuan teori akuntansi adalah memberikan sesuatu yang saling berhubungan yang membentuk kerangka acuan umum untuk mengevaluasi dan mengembangkan praktik akuntansi yang berterima umum.

Hendriksen dan Breda (2001), Godfrey et al. (1997) dan Wolk et al. (2001) menjelaskan bahwa teori akuntansi dirumuskan melalui dua pendekatan. Pertama, *deduction approaches*, artinya penalaran logis dari premis-premis umum untuk mengembangkan prediksi, preskripsi, atau penjelasan yang bersifat spesifik (dari umum ke khusus). Kedua, *inductive approaches*, artinya penalaran dari observasi khusus untuk mengembangkan implikasi umum dari obeservasi-observasi tersebut (dari khusus ke umum).

Hendriksen dan Breda (2001) membedakan struktur teori akuntansi dalam tiga tipe. Pertama, *syntactic/logical relationship*; menekankan pada penalaran logis dengan memakai aturan-aturan bahasa yang ilmiah dan terstruktur. Teori diperkenalkan Plato dengan menggunakan matematika sebagai basis penalaran logis. Teori ini dikembangkan berdasarkan *sylogisme*, yaitu terdiri atas sekumpulan premis dan suatu kesimpulan (*if, then, and, not*). Kedua, *semantic relationship*; menekankan pada hubungan konsep-konsep dasar suatu teori dengan obyek-obyek dalam dunia nyata, sering dirujuk sebagai *rules of correspondence*, atau *operational definitions*. Semantik berhubungan dengan suatu : *word, sign, symbols*, terhadap obyek dunia nyata sehingga membuat suatu teori lebih realistis dan bermakna. Akurasi *semantic* ditetapkan dengan merujuk pada akurasi deskriptif dunia abstrak. Ketiga, *pragmatic relation*, artinya teori akuntansi berhubungan erat antara efek dari perkataan atau simbol dengan perilaku manusia. Teori ini menekankan bagaimana efek dari satu

sasaran akuntansi, yaitu menyajikan informasi akuntansi yang berguna dalam pengambilan keputusan para pihak yang berkepentingan. Teori akuntansi menganut model pragmatis ini. Pendekatan pragmatis juga mengamati bahwa orang akan bereaksi terhadap sesama pesan dengan cara berbeda.

Implikasi dari tiga tingkatan tersebut terhadap teori akuntansi adalah: Pertama, teori sintaktis merupakan teori yang mencoba menjelaskan praktik akuntansi sekarang dan memprediksikan bagaimana akuntan memberikan reaksi yang pasti terhadap situasi, atau bagaimana mereka akan melaporkan peristiwa-peristiwa khusus. Teori ini berhubungan dengan struktur proses pengumpulan data dan pelaporan keuangan. Kedua, teori semantikal adalah teori yang mengkoncentrasikan pada hubungan antara fenomena (obyek atau peristiwa) dengan simbol yang mewakilinya. Ketiga, teori pragmatis adalah teori yang menekankan pada perilaku atau afek-afek keputusan laporan dan pelaporan akuntansi. Karena akuntansi termasuk dalam ilmu empiris, maka teori akuntansi menganut pendekatan pragmatis dan semantik. Pragmatis berhubungan dengan perilaku atau ilmu-ilmu sosial (hubungan antara tanda dengan para pemakai tanda tersebut); sedangkan semantik lebih relevan untuk pengukuran atau ilmu-ilmu fisika (hubungan antara tanda dengan peristiwa atau objek).

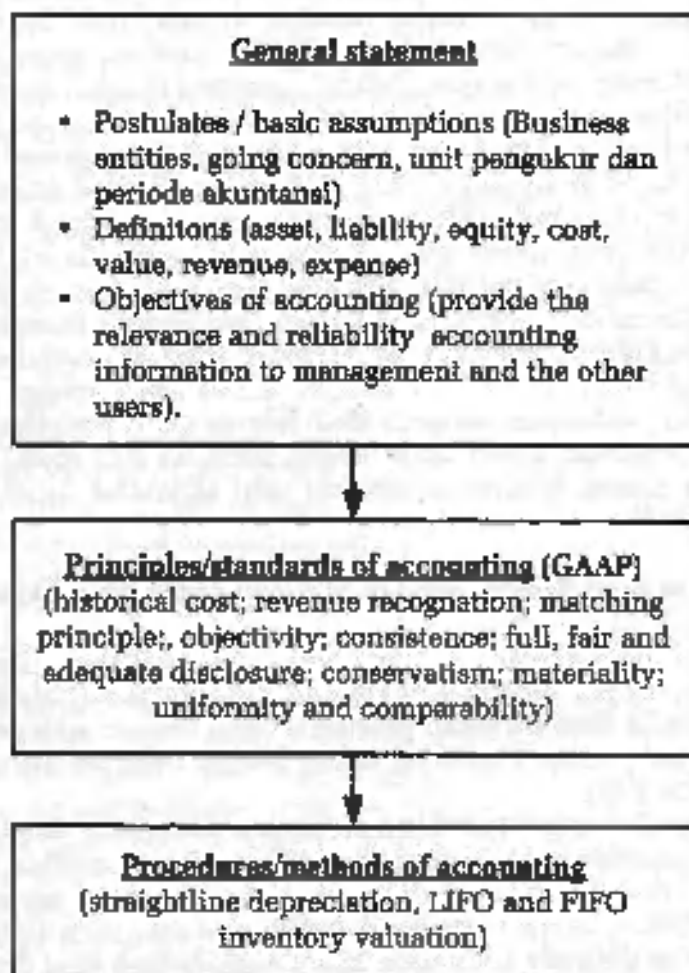
Secara umum, komponen struktur teori akuntansi dapat digambarkan pada gambar 1.

Peran Filsafat Ilmu Sebagai Fondasi Pengembangan Ilmu Akuntansi

Seperti telah dijelaskan sebelumnya, pengembangan teori akuntansi sebagai suatu disiplin ilmu khusus merujuk pada *philosophy of science*. Dengan kata lain, filsafat ilmu berperan penting sebagai fondasi atau paradigma bagi para filsuf atau pemikir akuntansi dalam mengembangkan akuntansi sebagai suatu disiplin ilmu.

Menurut Ritzer (1973), sebuah paradigma merupakan (a) gambaran dasar dari pokok persoalan dalam bidang ilmu tertentu, (b) menyajikan suatu definisi tentang apa yang seharusnya ditanyakan dan pedoman tentang apa yang seharusnya diikuti dalam menginterpretasikan jawaban yang diperoleh, (c) unit yang lebih luas daripada konsensus dalam suatu bidang ilmu dan menyajikan pedoman untuk membedakan suatu komunitas ilmiah dengan komunitas lainnya, dan (d) menggolongkan, mendefinisikan, dan mengaitkan berbagai contoh, teori, metode, dan instrumen yang muncul dalam berbagai bidang tersebut. Menurut Ritzer, komponen utama paradigma adalah: (1) *Exemplar* atau contoh, yaitu potongan aktivitas yang berfungsi sebagai model bagi individu yang bekerja menggunakan suatu paradigma; (2) *images* (gambaran) dari pokok permasalahan; (3) teori-teori (*theories*), dan (4) metode dan instrumen.

Dari definisi paradigma Ritzer tersebut, terlihat bahwa filsafat ilmu sebagai fondasi atau paradigma pengembangan ilmu memberikan kontribusi yang besar dalam pengembangan teori akuntansi atau ilmu akuntansi. Belkaoui (2000) menggunakan definisi Ritzer tersebut untuk menganalisis komunitas ilmiah atau komunitas kecil dalam akuntansi, dengan asumsi bahwa (1)

GAMBAR 1**Komponen Struktur Teori Akuntansi**

akuntansi kekurangan paradigma yang komprehensif dan akuntansi merupakan ilmu dengan berbagai paradigma, dan (2) masing-masing paradigma tersebut sedang berusaha keras untuk dapat diterima, dan bahkan untuk dapat mendominasi suatu bidang ilmu.

Dengan merujuk pada usulan yang berikan Wells (1976) dan the 1977 American Accounting Association publication's tentang Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance -SATTA (1977), Belakoui (1996 dan 2000) membagi paradigma pengembangan akuntansi dalam enam bagian. Pengujian terhadap masing-masing paradigma tersebut difokuskan pada empat komponen paradigma (*exemplar, image, theories* dan *methods*).

Pertama, paradigma *antropological / induktif*. Paradigma ini memberi perhatian pada pendekatan deskriptif -Induktif dalam penyusunan teori akuntansi dan keyakinan nilai dari praktik-praktik akuntansi. Fokusnya adalah pada pokok persoalan praktik-praktik akuntansi yang ada dan sikap manajemen terhadap praktik-praktik tersebut. Tujuan penelitiannya adalah untuk memahami, menjelaskan, dan memprediksi praktik-praktik akuntansi yang ada. Teori-teori yang dapat digunakan meliputi (1) informasi ekonomis, (2) model analitis/agensi, (3) hipotesis *income smoothing/earnings management*, dan (4) teori akuntansi positif. Sedangkan metode yang digunakan adalah teknik-teknik yang digunakan dalam penelitian *income smoothings, earnings management* atau teori akuntansi positif.

Kedua, paradigma *true-income / deduktif*. Sejumlah filsuf akuntansi seperti Canning (1929), Edward dan Bell (1962), Moonitz (1962), Paton (1922), Sprouse dan Sweeny (1936) berpendapat bahwa informasi *current price* lebih bermanfaat daripada informasi *historical cost* untuk pembuat keputusan. Fokus persoalannya adalah pada penyusunan teori akuntansi. Dengan menggunakan dasar logika, alasan normatif, serta konsep yang baku, konsep *income* yang ideal didasarkan pada sejumlah metode lain selain *historical cost*. Teori yang digunakan dalam pendekatan ini meliputi *price-level adjusted accounting, replacement cost accounting, deprival value accounting, continuously contemporary (net-realizable value) accounting, dan present value accounting*. Metode analitis digunakan untuk membenarkan penyusunan teori akuntansi atau mempertahankan keunggulan suatu model tertentu.

Ketiga, paradigma *decision-usefulness/decision-model*. Sejumlah pakar akuntansi menguji asal mula *the predictive-ability criterion* dan hubungannya dengan pembuatan keputusan, dan berbagai potensi masalah yang berhubungan dengan penerapannya. Fokus persoalannya adalah pada manfaat informasi akuntansi yang relevan dan reliabel dalam model keputusan. Teori yang digunakan berhubungan dengan (1) perbedaan bentuk model keputusan yang berhubungan dengan pembuatan keputusan bisnis *EOQ, PERT, Linear programming, capital budgeting, dan lease*, dan (2) perbedaan kejadian ekonomis yang mungkin dapat mempengaruhi *going concern* (kebangkrutan, merger dan akuisisi, dan divestasi). Metode yang digunakan tergantung pada teknik-teknik empirik dalam menentukan

kemampuan prediktif dari elemen-elemen terpilih. Pendekatan analisis diskriminan yang digunakan tergantung pada karakteristik keuangan perusahaan yang digunakan.

Keempat, paradigma *decision-usefulness/decision-maker/aggregate-market-behavior*. Gonodes (1972) dan Gonodes dan Dopuch (1974) mengembangkan model paradigma pasar secara agregat yang menyatakan bahwa prosedur perhitungan akuntansi memiliki kandungan informasi yang dinyatakan oleh respon pasar. Pokok permasalahan yang dibahas adalah respon pasar secara keseluruhan terhadap variabel-variabel akuntansi. Teori yang digunakan adalah teori *capital market efficient*, yaitu pasar dikatakan efisien jika (1) harga pasar mencerminkan secara penuh seluruh informasi yang tersedia untuk umum, dan harga pasar tidak bias dan merespon secara cepat seluruh informasi baru. Teori perilaku pasar meliputi: *efficient market model*, *efficient market hypothesis*, *capital asset pricing model*, *arbitrage pricing theory*, dan *equilibrium theory of option pricing*. Metode yang digunakan meliputi *market model*, *beta estimation model*, *event study methodology*, *Ohlson's Valuation model*, *price level balance sheet evaluation model*, *information content of earning model*, dan *model of the relation between earnings and return*.

Kelima, paradigma *decision-usefulness/decision-maker/individual user*. Paradigma ini mengajukan hubungan antara pemakaian informasi akuntansi dan informasi akuntansi yang relevan dengan konsep pembuatan keputusan akuntansi, serta informasi lain yang tersedia untuk pengambilan keputusan. Pokok masalah dalam paradigma ini adalah respon pengguna individu terhadap variabel-variabel akuntansi. Para pendukung paradigma ini berpendapat bahwa secara umum manfaat variabel akuntansi dalam pembuatan keputusan dapat dilihat dari sudut pandang perilaku manusia atau proses keperilakuan. Tujuan riset akuntansi keperilakuan adalah untuk memahami, menguraikan, dan memprediksikan perilaku manusia dalam hubungan dengan akuntansi. Paradigma ini berhubungan dengan kepentingan pengguna akuntansi internal, prosedur dan penilai informasi, dan masyarakat umum atau perwakilannya. Sebagian besar teori akuntansi keperilakuan meminjam dari disiplin ilmu yang lain. Teori-teori yang dipinjam antara lain teori relativisme kognitif, relativisme budaya, pengaruh keperilakuan terhadap informasi akuntansi, relativisme linguistik, hipotesis fiksasi fungsional dan fiksasi data, hipotesis *slack organizational* dan penganggaran, pendekatan kontijensi dalam penyusunan sistem akuntansi, penganggaran partisipatif dan kinerja, dan model pemrosesan informasi yang berhubungan dengan manusia.

Keenam, paradigma *information/economics*². Implikasi dari paradigma ini terhadap pengembangan teori akuntansi adalah pengembangan teori akuntansi yang ideal akan menjadi pengembangan teori yang konstruktif terhadap informasi ekonomis, dimana dalam sejumlah model yang signifikan, seseorang dapat mengembangkan algoritma yang secara teoritis menunjukkan desain sistem terbaik dari sejumlah asumsi yang ada.

Tujuannya adalah untuk memungkinkan penyusunan dan penilaian sistem informasi untuk tujuan maksimalisasi utilitas setiap pengguna, pembatasan subyek sistem, aturan pembuatan keputusan yang tersedia teknologi yang mutakhir, dan kemungkinan untuk memperoleh informasi dari keadaan yang sesungguhnya. Pokok permasalahan dalam paradigma ini adalah (1) informasi merupakan suatu komoditas ekonomis dan (2) perolehan informasi dalam masalah pemilihan ekonomis. Metode-metode yang biasa digunakan adalah *Bayesian-revision analysis* dan kriteria *cost-benefits* untuk menganalisis pertanyaan tentang kebijakan akuntansi. Asumsi utama dari pendekatan ini adalah rasionalitas.

Menurut Belkaoui (2000), masing-masing paradigma tersebut merupakan obyek investigasi yang ditetapkan oleh komunitas ilmiah. Sebuah paradigma membentuk suatu pemikiran logis yang saling berkaitan (*coherent*), mempersatukan berbagai sudut pandang yang menentukan cara bagaimana para pengikutnya memandang penelitian, praktik, dan bahkan pendidikan akuntansi. Dalam hubungannya dengan kontinuitas dan pengembangan dalam disiplin akuntansi, paradigma-paradigma tersebut seharusnya tidak dipertimbangkan sebagai suatu yang absolut dan kebenaran pengetahuan yang bersifat final. Selain itu, paradigma-paradigma tersebut seharusnya juga menjadi subyek verifikasi dan pengujian yang konsisten sebagai upaya untuk mencari kemungkinan anomali.

Aspek Aksiologi, Epistemologi, dan Ontologi dalam Pengembangan Ilmu Akuntansi

Dari aspek ontologis filsafat ilmu, yaitu mempertanyakan apa asumsi ilmu terhadap obyek materi maupun obyek formal, dan apakah obyek bersifat fisik ataukah bersifat kejiwaan), uraian pada sub 3.2 dan 3.3 memperlihatkan bahwa akuntansi memiliki sejumlah postulat atau asumsi-asumsi dasar terhadap obyek materi maupun obyek formalnya, dan obyeknya dapat bersifat fisik (bukti-bukti transaksi keuangan atau sejenisnya) dan berperilaku. Dengan kata lain, akuntansi memiliki dasar-dasar ontologis sebagai suatu ilmu.

Belkaoui (2000) dan Hendriksen dan Breda (2001) memaparkan paling sedikit ada empat postulat atau asumsi-asumsi dasar akuntansi.

Pertama, *business entities*, yaitu bahwa setiap korporasi merupakan unit (bisnis) akuntansi yang terpisah dan berbeda dari pemiliknya dan perusahaan lain. Postulat ini merumuskan bidang perhatian akuntan dan membatasi jumlah obyek, peristiwa dan atribut peristiwa yang harus dimasukkan dalam laporan keuangan. Postulat ini juga memungkinkan akuntan membedakan entere transaksi bisnis dan individu, dimana akuntan melaporkan transaksi perusahaan bukan transaksi pemilik perusahaan; serta mengakui tanggung jawab pelayanan manajemen kepada pemegang saham.

² Paradigma *information economics* tidak terdapat dalam Belkaoui (1998), tapi dikembangkan secara khusus dalam Belkaoui (2000)

Kedua, *going concern* atau postulat kelangsungan usaha, artinya entitas akuntansi akan terus beroperasi untuk melaksanakan proyek, komitmen, dan aktivitas yang sedang berjalan. Postulat ini mengasumsikan bahwa perusahaan tidak diharapkan untuk dilikuidasi dalam masa mendatang yang dapat diketahui dari sekarang atau bahwa entitas akan terus beroperasi untuk periode waktu yang tidak tertentu.

Ketiga, postulat unit pengukur, artinya akuntansi adalah pengukuran dan proses mengkomunikasikan aktivitas perusahaan yang dapat diukur dalam satuan moneter. Postulat ini berimplikasi pada keterbatasan utama akuntansi, yaitu akuntansi terbatas untuk memprediksikan informasi yang dinyatakan dalam satuan moneter; tidak mencatat dan mengkomunikasikan informasi lain yang relevan namun bersifat nonmoneter. Pandangan ini mendorong profesi untuk mendefinisikan informasi akuntansi sebagai 'kuantitatif, formal, terstruktur, dapat diaudit, numerik dan berorientasi masa lalu', dan mendefinisikan informasi non-akuntansi sebagai "kualitatif, informal, naratif, tidak teraudit, dan berorientasi masa depan (Hofstedi, 1972).

Keempat, periode akuntansi. Postulat ini muncul sebagai respon terhadap permintaan para pemakai informasi laporan keuangan tentang posisi keuangan dan kinerja perusahaan untuk membuat keputusan jangka pendek. Postulat ini menyatakan bahwa informasi laporan keuangan yang menggambarkan perubahan dalam kesejahteraan perusahaan seharusnya diungkapkan secara periodik. Panjangnya periode waktu dapat bervariasi tergantung tahun fiskal atau tahun kalender yang digunakan.

Dari aspek epistemologis filsafat ilmu, yaitu membahas obyek pengetahuan, sumber dan alat untuk memperoleh pengetahuan, kesadaran dan metode-metode penyelidikan, validitas pengetahuan, dan kebenaran pengetahuan, uraian pada sub 3.3 memperlihatkan bahwa akuntansi adalah ilmu dengan multi paradigma. Masing-masing paradigma ilmu akuntansi memiliki *exemplar* atau obyek pengetahuan, gambaran (*images*) pokok persoalan, teori-teori, metode dan instrumen tersendiri. Sub 3.2 juga memperlihatkan bahwa akuntansi memiliki sejumlah prinsip-prinsip atau standar yang digunakan sebagai metode penilaian dan pengujian serta pengakuan terhadap suatu obyek atau item. Prinsip-prinsip atau standar tersebut adalah *historical cost, revenue recognition, matching principle, objectivity, consistence, full, fair and adequate disclosure, conservatism, materiality, uniformity* dan *comparability*. Dengan demikian, teori akuntansi dikembangkan berdasarkan dasar-dasar epistemologis dari filsafat ilmu.

Dari aspek aksiologi filsafat ilmu, yaitu manfaat yang diperoleh manusia dari pengetahuan yang didapatkannya, pengembangan ilmu (teori) akuntansi dimaksud untuk: (1) pedoman bagi badan penetap standar untuk menetapkan standar akuntansi, (2) memberikan kerangka acuan untuk memecahkan masalah-masalah khusus akuntansi dalam penyusunan suatu standar akuntansi, (3) menentukan batas-batas bagi pertimbangan dalam persiapan penyusunan laporan keuangan, (4) meningkatkan pemahaman dan keyakinan para pemakai laporan keuangan, dan (5) meningkatkan atau mencapai komparabilitas.

Pihak-pihak yang membutuhkan dan menikmati manfaat informasi atau jasa akuntansi adalah investor dan pemegang saham, karyawan, *lenders / kreditor*, *suppliers* dan kreditor usaha lainnya, pelanggan, pemerintah dan agensinya, publik, dan manajemen. Mereka membutuhkan informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan atau untuk tujuan-tujuan tertentu. FASB dalam SFAC No. 2 (1980) mensyaratkan bahwa informasi akuntansi yang berguna bagi para pemakai adalah informasi yang memenuhi syarat kualitatif *relevance* dan *reliability*. Dengan demikian, akuntansi dikembangkan berdasarkan dasar dasar aksiologi dari filsafat ilmu.

Selain aspek ontologis, epistemologis dan aksiologis, pengembangan akuntansi juga mempertimbangkan aspek etik dan heuristik. Aspek etik dalam proses akuntansi adalah bahwa proses akuntansi dimaksudkan untuk menghasilkan informasi akuntansi yang relevan dan reliabel (aspek-aspek etika dan moral) tentang kinerja keuangan organisasi selama satu periode waktu tertentu untuk selanjutnya disajikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Proses akuntansi dan pelaporan informasi akuntansi juga dimaksudkan sebagai pertanggungjawaban manajemen atas pengelolaan sejumlah sumberdaya ekonomis (*economic resources*) yang dipercayakan pemilik atau pemegang saham kepadanya. Jadi *output* dan *outcome* dari proses akuntansi dimaksudkan untuk meningkatkan harkat dan martabat manusia pemakainya. Pengembangan kode etik profesi, kode etik pemeriksaan dan pengungkapan atas *fraud* atau manipulasi manajemen, serta pengembangan akuntansi yang berbasis pada nilai-nilai keagamaan (misalnya akuntansi syariah) dapat digolongkan dalam aspek etik ini.

Aspek heuristik dalam pengembangan ilmu akuntansi adalah bahwa dalam penyelidikan terhadap suatu fenomena atau peristiwa yang terkait dengan respon masyarakat atau pasar terhadap hasil-hasil akuntansi, peneliti perlu mempertimbangkan faktor-faktor non ilmiah yang berpengaruh atau yang menjadi anomali. Uraian sub 3.3 menunjukkan bahwa perkembangan ilmu akuntansi dewasa ini mengarah pada ilmu yang multi paradigma, dimana untuk menjawab sejumlah masalah atau tantangan aktualnya, akuntansi mulai mengadopsi metode-metode, pendekatan-pendekatan atau teori-teori dari disiplin ilmu yang lain, seperti ilmu psikologi, fisiologi, antropologi, ekonomi, keuangan dan lainnya.

Misalnya, *critical review* dari Ball (1992), Beaver (1996) dan Kothari (2001) terhadap hasil-hasil riset empiris yang menguji teori *efficient market hypothesis* (EMH) selama dekade 1970an- hingga awal 2000an menunjukkan bahwa ada sejumlah bukti anomali yang cukup signifikan yang tidak dapat dijelaskan dengan teori EMH; tapi mungkin dengan teori-teori lain seperti *agency theory* atau teori keperilakian. Riset empiris yang penulis lakukan di Bursa Efek Jakarta untuk menguji reaksi pasar atau investor terhadap 1) publikasi laba positif dan negatif (Lako 2002a), 2) laporan keuangan yang mengandung dan tidak mengandung efek pengganggu, (Lako 2002b), 3) laba yang mengandung dan tidak mengandung efek pengganggu (Lako 2002c dan Lako & Hartono 2002), dan 4) laba *good news* dan laba *bad news* (Lako 2003) juga menemukan anomali

perilaku investor dalam merespon publikasi laba/laporan keuangan. Penjelasan tentang mengapa terjadi fenomena atau aspek-aspek heuristik tersebut dengan meminjam *grand theory* dari disiplin ilmu-ilmu lain sangat diperlukan untuk memperkaya daya eksplanasi (*explanatory power*) dan daya prediksi (*predictive power*) akuntansi.

KESIMPULAN

Tulisan ini bertujuan menelaah kontribusi filsafat ilmu sebagai fondasi dan utama dan sebagai paradigma pengembangan ilmu akuntansi, khususnya relevansi dari aspek-aspek aksiologi, epistemologi, ontologi, etika dan heuristik dalam pengembangan ilmu (teori) akuntansi. Dengan menelaah aspek-aspek tersebut, diharapkan dapat diketahui sejauhmana kontribusi filsafat ilmu sebagai fondasi dalam pengembangan teori-teori, metode-metode, pendekatan-pendekatan, prinsip-prinsip dan standar-standar akuntansi yang berlangsung dari waktu ke waktu.

Hasil telaah menunjukkan bahwa filsafat ilmu memberikan kontribusi besar sebagai fondasi utama dalam pengembangan dan perluasan ilmu dan praktik akuntansi. Peran filsafat ilmu adalah memberikan landasan filosofis terutama dari aspek ontologis, epistemologis, aksiologis, etik dan heuristik dalam pencarian dan perumusan *exemplar*, gambaran pokok masalah, teori-teori, metode-metode, pendekatan-pendekatan, dan norma-norma akuntansi, dan bahkan dalam sistem pendidikan dan pengajaran akuntansi di perguruan tinggi.

Hingga saat ini, paling sedikit ada enam paradigma bersaing dalam ilmu akuntansi yang diadopsi dari disiplin ilmu-ilmu lain. Keenam paradigma tersebut adalah (1) *anthropological/inductive*, (2) *true-income/deductive*, (3) *decision usefulness/decision-model*, (4) *decision-usefulness/decision-maker/agregat-market-behavior*, (5) *decision-usefulness/decision-maker/individual-user*, dan (6) *information/economic*. Masing-masing paradigma tersebut merupakan obyek investigasi oleh komunitas ilmiah. Sebuah paradigma membentuk suatu pemikiran logis yang saling berkaitan (*coherent*), mempersatukan berbagai sudut pandang yang menentukan cara bagaimana para pengikutnya memandang penelitian, praktik, dan bahkan pendidikan akuntansi.

REFERENSI

- Ackerman, R. 1970. *The Philosophy of Science: An Introduction*. Pegasus. New York.
- American Accounting Association. 1977. *Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports: Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*. A&A (Sarasota, FL), Angeles, PA. 1981. *Dictionary of Philosophy*. Barnes & Noble. New York.
- Ball, R. 1982. The Earnings-Price Anomaly. *Journal of Accounting and Economics*, Vol 15. 319-345
- Beaver, W.H. 1906. Direction in Accounting Research. NEAR and FAR, *Accounting Horizons*. Vol 10. 113-124

- Betsling, Kwee, Moolj dan Van Peursen. 1970. *Inleiding tot de Wetenschaples*. Alih bahasa Soejono Soemargono. *Pengantar Filsafat Ilmu*. Tiara Wacana. Yogyakarta.
- Belkacoul, A.R. 1996. *Accounting, A Multiparadigmatic Science*. Quorum Books, Westport
- _____. 2000. *Accounting Theory*. Fourth Edition Thomson Learning.
- Benjamin, A.C. 1973. Science Philosophy. Dalam Dagobert D.R. *Dictionary of Philosophical* Totowa, Littlefield, Adams.
- Canning, J.B. 1929. *The Economics of Accountancy*. The Ronald Press Company. New York.
- Edward, E.O. dan P.W. Bell. 1961. *The Theory and Measurement of Business Income*. University of California Press.
- FASB. 1978. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Financial Accounting Standards Board.
- _____. 1980. *Statement of Financial Accounting Concepts No.2. Qualitative Characteristics of Financial Information*. Financial Accounting Standards Board
- _____. 1984. *Statement of Financial Accounting Concepts No.5: Recognition dan Measurement in Financial Statement of business Enterprises*. Financial Accounting Standards Board.
- _____. 1985. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements*. Financial Accounting Standards Board.
- Genodes, N.J. 1972. Efficient Capital Market and External Accounting. *The Accounting Review*. Vol 47. 11-21.
- Genodes, N.J. dan N. Dopuch. 1974. Capital Market Equilibrium, Information Production and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review of Empirical Work. *Journal of Accounting Research*. Vol 12 (Supplement). 46-129
- Gis, T.L. 2000. *Pengantar Filsafat Ilmu*. Edisi Kedua. Fenarbit Liberty. Yogyakarta.
- Godfrey, J., A. Hodgson, & S. Holmes. 1997. *Accounting Theory*. Third Edition. John Wiley & Sons. New York
- Hatfield, J.B. 1927. *Accounting - Its Principles and Problems*. D. Appleton & Company. New York
- Hendriksen, E.S. dan M.E.V. Breda. 2001. *Accounting Theory*. Sixth Edition. Irwin McGraw-Hill
- Hofstedt, T.R. 1972. Some Behavioral Parameters of Financial Analysis. *The Accounting Review*. October. 680-681
- Ijiri, Y. 1975. *Theory of Accounting Measurement*. Studies in Accounting Research #10. American Accounting Association.
- Jujun, S.S. 2002. *Filsafat Ilmu: Sebuah Pengantar Populer*. Cetakan Kelimabelas. Pustaka Siswa Harapan. Jakarta
- Lako, A. 2002a. Reaksi Pasar terhadap Publikasi Laba Emijan. *Bank & Manajemen*. No. 64. (Januari-Februari). 45-51.
- _____. 2002b. *Market Reaction to Financial Statement Announcements with and without Confounding Effects: An Empirical Evidence from the Jakarta Stock Exchange*. Makalah disajikan dalam "Simposium Nasional Dwi Tahunan Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen dan Ekonomi (JR-AME) STIE "YO" Yogyakarta, 6 April 2002
- _____. 2002c. *Market Reaction to Earnings Announcements with and without Confounding Effects: An Empirical Evidence from the Jakarta Stock Exchange*. Dalam *The 5th Indonesian Conference on Accounting*. (Editor: A. Charri dan M. Syafruddin). The Indonesian Institute of Accountants - Accountant Educators Compartment. 88-109
- _____ & Joglyanto Hartono. 2002. *Market Anomaly in Market Reaction to Earnings Announcements with and without Confounding Effects: An Empirical Evidence from the Jakarta Stock Exchange*. Accepted paper at the "14th Asia-Pacific Conference on International Accounting Issues" held in Los Angeles (USA), November 23-28, 2002.
- _____. 2003. Anomali Reaksi Pasar terhadap Publikasi Laba Good News dan Laba Bad News: Bukti Empiris dari Bursa Efek Jakarta. *Manajemen dan Usahawan Indonesia*. No.2. Th. XXXII (Februari). 1-12
- Kothari, S.P. 2001. Capital Market Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 31. 105-232

- Littleton, A.C. 1953. *Structure of Accounting Theory*. Monograph No. 5. American Accounting Association.
- Losee, J. 1980. *A Historical Introduction to the Philosophy of Science*. Second Edition. Free Press. New York
- McDonald, D.L. 1972. *Comparative Accounting Theory*. Addison Wesley Madison.
- Moonizt, M. 1961. *The Basic Postulates of Accounting*. Accounting Research Study No.1. AICPA. New York
- Mudhofir, A. 2001. Pengenalan Filsafat. Dalam *Filsafat Ilmu sebagai Dasar Pengembangan Ilmu Pengetahuan*. (Tim Dosen Filsafat Ilmu Fakultas Filsafat Ilmu UGM). Penerbit Liberty. Yogyakarta
- Pap, A. 1967. *An Introduction to the Philosophy of Science*. Free Press. New York
- Paton, W.A. 1922. *Accounting Theory - with Special Reference to the Corporate Enterprise*. The Ronald Press Company. New York
- Paton, W.A. dan A.C. Littleton. 1940. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association Monograph No.3. Chicago.
- Ritzer, G. 1975. Sociology: Multi-Paradigm Science. *American Sociologist*. (August). 15-17.
- Sanders, T.H, H.R. Hatfield dan U. More. 1938. *A Statement of Accounting Principle*. American Institute of Accountants.
- Siswomihardjo, K.W. 2001. Ilmu Pengetahuan sebuah Sketsa Umum mengenai Kelahiran dan Perkembangannya sebagai Pengantar untuk memahami Filsafat Ilmu. Dalam *Filsafat Ilmu sebagai Dasar Pengembangan Ilmu Pengetahuan*. (Tim Dosen Filsafat Ilmu Fakultas Filsafat Ilmu UGM). Penerbit Liberty. Yogyakarta
- Sprouse, R.T. dan M. Moonizt. 1962. A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. *Accounting Research Study No. 3*. AICPA. New York.
- Toulmin, S.E. 1982. "Science, Philosophy of". Dalam *Encyclopaedia Britannica, Macropaedia: Knowledge in Depth*. 15th Edition. Vol. 16, Encyclopaeda Britannica. Chicago
- Verhaak, C. dan R. H. Imam. 1995. *Filsafat Ilmu Pengetahuan: Telaah atas Cara Kerja Ilmu-ilmu*. Seri *Filsafat Driyarkara 1*. PT Gramedia Pustaka Utama. Jakarta
- Wahyudi, I. 2001. Ruang Lingkup dan Kedudukan Filsafat Ilmu. Dalam *Filsafat Ilmu sebagai Dasar Pengembangan Ilmu Pengetahuan*. (Tim Dosen Filsafat Ilmu Fakultas Filsafat Ilmu UGM). Penerbit Liberty. Yogyakarta
- Wartofsky, M.W. (ed.). 1963. *Proceedings of the Boston Colloquium for the Philosophy of Science 1961/1962*.
- Watts, R.L & J.L. Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall International.
- Wells, M.C. 1976. A Revolution in Accounting Thoughts. *The Accounting Review*. (July). 471-482.
- Wolk, H.I., M.G. Tearney dan J.L. Dodd. 2001. *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*. Fifth Edition. South-Western College Publishing.