

**MENYELAMI KONSEP KESATUAN USAHA
DALAM TEORI-TEORI AKUNTANSI**

Zulkarim Salampessy¹⁾, Maria Junferstina²⁾

^{1,2)}Jurusan Akuntansi Politeknik Negeri Ambon

^{1)*}e-mail: zulwolley@gmail.com

Abstract

This research was conducted with the aim of explaining the existence of the business entity concept contained in various accounting theories. Researchers place library research in researching and examining the thoughts of experts scattered in articles, books and other documents, about the concept of business units contained in accounting theories. The results of the research show that the concept of business entity contained in; The first is the proprietary theory, namely business actors (entrepreneurship) as owners (proprietors) who are integrated with the company are seen as having an interest in economic activity and are entitled to company profits. Second, entity theory is a corporation as a form of company in which the owner is separate from the company and is represented by management. Third, enterprise theory is the determination and recognition of other parties outside the shareholders (owners of capital) as stakeholders who are seen as having an interest in the company's economic activities. For example management, employees, creditors, suppliers, government, society, and the natural environment. Fourth, sharia enterprise theory is to accommodate the social aspects (stakeholders) that underlie accounting principles and techniques that reflect the values of fairness, truth, honesty, trust, and corporate responsibility.

Keywords: Business Entity, Accounting Theory, proprietary theory, entity theory, enterprise theory, shariah enterprise theory

Abstrak

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan menerangkan keberadaan konsep kesatuan usaha yang terkandung dalam berbagai teori akuntansi. Peneliti menempatkan riset kepustakaan (*library research*) dalam meneliti dan menelaah pikiran-pikiran para ahli yang tersebar dalam artikel, buku dan dokumen lain, tentang konsep kesatuan usaha yang terkandung dalam teori-teori akuntansi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa konsep kesatuan usaha yang terkandung dalam; *pertama proprietary theory*, adalah pelaku usaha (*entrepreneurship*) sebagai pemilik (*proprietor*) yang menyatu dengan perusahaan dipandang memiliki kepentingan terhadap kegiatan ekonomi dan berhak atas laba perusahaan. *Kedua, entity theory* adalah korporasi sebagai bentuk perusahaan yang mana pemilik terpisah dari perusahaan dan diwakilkan kepada manajemen. *Ketiga, enterprise theory* adalah penentuan dan pengakuan atas pihak-pihak lain di luar pemegang saham (pemilik modal) sebagai *stakeholders* yang dipandang termasuk memiliki kepentingan terhadap kegiatan ekonomi perusahaan. Misalnya manajemen, karyawan, kreditur, pemasok, pemerintah, masyarakat, dan lingkungan alam. *Keempat, shariah enterprise theory* adalah mengakomodir aspek sosial (*stakeholders*) yang mendasari prinsip dan teknik akuntansi yang merefleksikan nilai keadilan, kebenaran, kejujuran, amanah, dan pertanggungjawaban perusahaan.

Kata Kunci: Kesatuan usaha, teori akuntansi, proprietary theory, entity theory, enterprise theory, shariah enterprise theory

1. PENDAHULUAN

Konsep kesatuan usaha¹ dalam akuntansi modern dikenal dengan istilah konsep *entity* sebagai model korporasi yang mana pemilik terpisah dari perusahaan (korporasi) dan mendelegasikannya kepada manajemen (Berle and Means, 1932; Bratton, 1989; Kam, 1990; Zaroni, 1998; Bryer, 2012; O'kelley, 2013). Pemisahan kepemilikan dari kontrol ini menjadi ciri khas dari perusahaan bisnis besar yang kuat yang mana terjadi penyebaran kepemilikan saham secara luas. Konsep tersebut mempengaruhi dan membentuk akuntansi modern (Hauriasi and Davey, 2009, 245; Swardjono, 2005, 219; Bryer 2012; 2013a, b).

Bentuk korporasi ini menandai hubungan baru antara pemilik modal di satu sisi dan korporasi yang diwakili manajemen di sisi lain, yang disebut dengan istilah "*finance corporation*" (Berle and Means, 1932), atau kapitalisme manajerial (Bryer, 2013a; 275). Hubungan tersebut terjalin melalui pasar modal sekaligus menjadi karakteristik dari korporasi. Korporasi sebagai entitas tetap meneruskan perilaku pemegang saham yang menghendaki korporasi mencari laba secara maksimal untuk kepentingannya, akan tetapi, pada sisi lain, juga menghasilkan kelompok profesional manajer yang memiliki kontrol atas operasi korporasi.

¹ Yang dimaksudkan usaha adalah usaha ekonomi, atau usaha dalam bidang ekonomi.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Konsep kesatuan usaha terkandung di dalam teori-teori akuntansi keuangan. Teori-teori tersebut meliputi *Proprietary Theory*, *Entity Theory*, *residual equity theory*, *investor theory*, *fund theory*, *commander theory*, *Enterprise Theory* (Kam 1990; Suwardjono 2005) dan *Shariah Enterprise Theory* (SET) (Mulawarman 2009; Triyuwono 2012). Namun demikian, yang akan dibahas pada bagian ini adalah *Proprietary Theory*, *Entity Theory*, *Enterprise Theory* dan *Shariah Enterprise Theory*. Karena, menurut Suwardjono (2005) dan Kam (1990) *residual equity theory* sama dengan *proprietary theory*, hanya ada sedikit perluasan, yaitu pemilik adalah pemegang saham biasa dan pemegang saham istimewa sebagai pihak luar. Begitu juga dengan *investor theory* yang merupakan perluasan dari *entity theory*.

Teori lain yaitu, *fund theory* dan *commander theory* juga tidak dibahas, karena menurut Kam (1990; 311) *fund theory* lebih tepat diterapkan pada entitas akuntansi sektor publik (pemerintah) dan entitas akuntansi yang tidak berorientasi laba. Sementara *commander theory* fokus pada manajemen puncak sebagai fungsi kontrol atas penggunaan sumber daya, tanpa memperhatikan pemilik maupun perusahaan (wadah). Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menerangkan keberadaan konsep kesatuan usaha yang terkandung dalam berbagai teori akuntansi. Berdasarkan tujuan tersebut, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap usaha memperkaya khasanah pemikiran akuntansi bahwa kesatuan usaha terkandung dalam beragam teori akuntansi, tidak hanya dalam teori entitas yang selama ini mendominasi akuntansi modern.

3. Metode Penelitian

Sebagai sebuah studi, peneliti menempatkan riset kepustakaan (*library research*) sebagai pendekatan penelitian dalam hal pengumpulan data. Kajian ini meneliti dan menelaah pemikiran para ahli, yang pikiran-pikiran mereka tersebar dalam beberapa buku, artikel, dokumen dan lain-lain, tentang konsep kesatuan usaha yang terkandung dalam teori-teori akuntansi. Beberapa argumentasi riset kepustakaan adalah sebagaimana dijelaskan oleh Zed (2008; 2-3) bahwa *pertama*, karena persoalan penelitian tersebut hanya bisa dijawab lewat penelitian pustaka dan sebaliknya tidak mungkin mengharapkan datanya dari riset lapangan. *Kedua*, studi pustaka diperlukan sebagai salah satu tahap tersendiri, yaitu tahap pendahuluan untuk memahami lebih dalam gejala baru yang tengah berkembang di lapangan atau dalam masyarakat. Alasan *ketiga* ialah data pustaka tetap andal untuk menjawab persoalan penelitiannya. Informasi atau data empirik yang telah dikumpulkan orang lain, baik berupa laporan hasil penelitian, atau laporan-laporan resmi, buku-buku yang tersimpan di perpustakaan tetap dapat digunakan oleh periset kepustakaan.

Riset kepustakaan tentu saja tidak hanya sekedar urusan membaca dan mencatat literatur atau buku-buku, maupun artikel-artikel. Riset kepustakaan atau biasa juga disebut studi pustaka, merupakan serangkaian kegiatan yang berhubungan dengan metode pengumpulan data pustaka, membaca dan mencatat serta mengolah bahan penelitian. Untuk memahami metode penelitian kepustakaan, setidaknya terdapat empat ciri utama yang menurut Zed (2008; 4-5) mempengaruhi sifat dan cara kerja penelitian, yaitu *pertama*, bahwa peneliti berhadapan langsung dengan teks. Teknik membaca teks (buku, artikel, dan dokumen) menjadi bagian yang fundamental dalam metode penelitian kepustakaan, bukan dengan pengetahuan langsung dari lapangan atau saksi mata (*eyewitness*) berupa kejadian, orang, atau benda-benda lainnya. *Kedua*, data pustaka bersifat siap pakai (*ready made*). Artinya peneliti hanya fokus pada sumber data tertulis yang tersedia dalam perpustakaan. Ciri yang *ketiga* adalah bahwa data pustaka umumnya adalah sumber sekunder, dalam arti bahwa peneliti memperoleh data dari tangan kedua dan bukan data asli dari tangan pertama di lapangan. Namun demikian, data pustaka, pada tingkat tertentu, terutama dari sudut metode sejarah, juga bisa berarti sumber primer, sejauh ia (buku maupun dokumen) ditulis oleh tangan pertama atau oleh pelaku sejarah itu sendiri. Dan *keempat*, kondisi data pustaka tidak dibatasi ruang dan waktu, artinya kapanpun dan dimanapun data tersebut tidak akan pernah berubah.

4. Hasil dan Pembahasan

Pada bagian ini, penulis akan membahas, konsep kesatuan usaha dalam teori-teori akuntansi. Teori-teori akuntansi itu adalah sebagai berikut, *proprietary theory*, *entity theory*, *enterprise theory*, dan *shariah enterprise theory*.

4.1. Proprietary Theory

Konsep *proprietary* menerangkan bahwa pelaku usaha (*entrepreneurship*) adalah pemilik (*proprietor*) yang menyatu dengan perusahaan dipandang memiliki kepentingan terhadap kegiatan ekonomi dan berhak atas laba perusahaan (Suwardjono, 2005). Laba perusahaan semata-mata untuk meningkatkan kekayaan bersih pemilik (Setiabudi dan Triyuwono, 2002), keberadaan perusahaan perorangan, atau bentuk kemitraan dipandang mewakili nilai dan kepentingan ekonomi dari kepemilikan mutlak pemilik yang legal (Zanoni, 1998).

Konsep tersebut, pada abad ke-16 dan ke-17 di Inggris, dicatat Bryer (2000b, 327; 2012, 518) sebagai model dua langkah yaitu, transisi produksi pertanian dan perkebunan dari tuan tanah (feodalisme) ke semi-kapitalis, dan kapitalis (pemilik modal). Tiap model produksi mempunyai tanda akuntansi, proses tenaga kerja (buruh), dan prinsip kontrol yang berbeda. Dalam periode feodalisme, kegiatan produksi pertanian dan perkebunan dengan mengalokasikan dan mengendalikan pekerja secara langsung dan koersif (perbudakan), serta memaksimalkan kelebihan konsumsi. Kondisi tersebut mengalami perkembangan, yaitu petani tetap feodal tetapi, memiliki karakter semi-kapitalis. Disebut demikian, karena mengeksploitasi pekerja bebas (tak memiliki tanah), tetapi pengendaliannya secara hukum (non-koersif), serta tetap memaksimalkan kelebihan konsumsi dengan tambahan pengumpulan modal (lihat juga Mathews 2011, 868; O'kelley 2013, 1010).

Kepemilikan mutlak atas kekayaan, dengan demikian menjadikan pemilik pusat perhatian akuntansi. Perhatian akuntansi kemudian ditujukan dalam rangka memelihara dan meningkatkan kekayaan bersih pemilik. Seluruh konsep, prinsip atau aturan (standar) diformulasikan berdasarkan pada kepentingan pemilik, atau pemilik merupakan substansi dari *Double-Entry Bookkeeping system* (DEBs) (Kam, 1990). Ini adalah logika akuntansi yang didasarkan pada tujuan perusahaan, sifat modal dan makna akun-akun dari sudut pandang pemilik. Akun-akun *proprietor* dan jurnal akuntansi semata-mata ditujukan untuk mengukur, menilai, dan mengakui kesuksesan dan kegagalan dalam meningkatkan kekayaan bersih pemilik yang dilaporkan dalam neraca (*balance sheet*) (Zanoni, 1998).

Dalam pada itu, esensi dari konsep *proprietary* menghasilkan persamaan akuntansi berikut ini (Kam, 1990; 303):

$$\text{Aset} - \text{Utang (Liability)} = \text{kekayaan pemilik (Proprietorship)}$$

Persamaan tersebut menunjukkan antara pemilik dan perusahaan adalah satu kesatuan, dengan demikian *proprietorship* mewakili kekayaan bersih dari pemilik di dalam perusahaannya. Aset dan utang diukur dalam akun-akun pemilik, yang mana aset termasuk dalam kepemilikan pemilik dan utang menjadi tanggungjawab pemilik yang harus dilunasi kepada kreditor. Hal ini menunjukkan konsep *proprietary* fokus pada neraca dengan berdasarkan pada prinsip *historical cost*, namun ada beberapa akuntan yang menilai prinsip *current value* lebih baik, karena dianggap lebih rasional (Kam, 1990; Zanoni, 1998).

Catatan-catatan, atau jurnal akuntansi dalam konteks pendapatan dan beban tetap merefleksikan sudut pandang kekayaan pemilik (*proprietorship*) dan mewakili evolusi dari kekayaan pemilik artinya, keputusan dan tindakan pemilik yang menimbulkan pendapatan dan beban berkaitan dengan pengukuran, penilaian, dan pengakuan kekayaan bersih pemilik (Kam, 1990; dan Zanoni, 1998).

Fokus pada perhitungan, pemeliharaan, dan peningkatan kekayaan bersih pemilik, konsep *proprietary* merefleksikan basis nilai ideologi liberal-kapitalisme (Setiabudi dan Triyuwono, 2002). Dalam kapitalisme, manusia baru bernilai bila dalam hidup berusaha mengakumulasi kekayaan secara maksimal, yang mana akumulasi kekayaan tersebut memenuhi dua fungsi yaitu, realisasi *prestise* dan kekuasaan. Realisasi *prestise* berhubungan dengan perilaku konsumtif pemilik yang cenderung membeli suatu barang tidak atas dasar kebutuhan, melainkan dengan maksud untuk meningkatkan status sosialnya². Pemilik bebas (liberal) membelanjakan hartanya dan tidak terikat pada aturan moral dan sosial apapun, kecuali untuk memenuhi tanggung jawabnya terhadap pelunasan utang dari kreditor (Setiabudi dan Triyuwono, 2002; dan Deliarnov, 2007).

Realisasi kekuasaan menentukan pengaruh pemilik pada tujuan perusahaan. Pemilik berkuasa untuk menentukan semua keputusan dan tindakannya, tidak peduli apakah merugikan orang lain atau tidak, termasuk karyawan perusahaan, yang penting dapat menghasilkan laba untuk meningkatkan kekayaannya. Pemilik menjadi pribadi yang hanya mementingkan kepentingan dirinya sendiri (egois) (Setiabudi dan Triyuwono, 2002; dan Deliarnov, 2007).

Konsep *proprietary* masih diterapkan di dalam perusahaan-perusahaan yang beroperasi di Amerika Serikat pada awal abad XX, namun demikian, seiring waktu terjadi kemajuan teknologi, perkembangan pasar uang dan meningkatnya kebutuhan akan keandalan informasi akuntansi menandai perubahan dalam struktur ekonomi Amerika Serikat yang menghasilkan perkembangan perusahaan menjadi semakin besar (Zanoni, 1998; Bryer, 2012). Hal ini, menurut Zanoni (1998) mengakibatkan konsep *proprietary* dipandang tidak kuat untuk menjelaskan kompleksitas kegiatan ekonomi perusahaan-perusahaan besar tersebut, sehingga memunculkan konsep baru yang lebih relevan dengan kondisi tersebut yaitu, konsep *entity*.

4.2. Entity Theory

Konsep *entity*, menyambung ulasan di tersebut di atas, menurut Kam (1990) diformulasikan untuk merespon kelemahan (kekurangan) dari konsep *proprietary*, dengan konsentrasi pada korporasi. Korporasi sebagai bentuk perusahaan yang mana pemilik terpisah dari perusahaan dan diwakilkan kepada manajemen. Perusahaan dengan identitasnya sendiri dapat mengambil keputusan dan melakukan kegiatan ekonomi untuk dan atas nama kepentingan perusahaan dan berhak atas laba perusahaan (lihat juga Suwardjono, 2005).

² Thorstein Bunde Veblen (1855-1929) yang memperkenalkan teori institusional (Deliarnov, 2007)

Konsep *entity* sebagai model korporasi menurut Kam (1990, 2-3) secara historis berkembang seiring berkembangnya perusahaan (unit bisnis) di dalam lingkungan masyarakat Eropa dengan ciri pasar yang kompleks. Lingkungan pasar yang kompleks itu, terdapat tiga kekuatan sosial (*social force*) yang membuat perusahaan bisnis (korporasi) maju pesat. Pertama, adalah semangat kapitalisme (spirit kapitalisme); kedua, kondisi ekonomi dan politik yang kondusif; dan ketiga, inovasi teknologi yang maju pesat. Ketiga kekuatan sosial ini, terutama spirit kapitalisme yang mendorong perkembangan dari petani ke kapitalis dengan akuntansi modern yang memaksimalkan profit atas tingkat pengembalian modal (Return on Investment/ROI) menjadi etika ekonomi yang dominan melalui perusahaan saham gabungan (korporasi) dengan produksi, distribusi, dan pertukaran nasional dan internasional secara bebas (Mathews 2011, 868; Bryer 2000b, 327; 2012, 518; O'kelley 2013, 1010).

Bryer (2012, 518) mengungkapkan bahwa memang kapitalisme Inggris tersebut perlahan-lahan menyebar dan mendominasi Amerika. Kapitalisme Amerika lahir sebagai anak dari kemunculan kapitalisme Inggris, sebagai hanya gigi roda imperium globalnya (lihat juga O'kelley 2013, 1010). Namun, menurut O'kelley (2013, 1013-1014) Amerika maupun Inggris sama-sama mengembangkan bentuk perusahaan yang dimulai dengan dominasi perusahaan kapitalis kecil dan menengah, tetapi Amerika hanya membutuhkan empat dekade untuk memiliki kekuatan ekonomi kapitalisme dengan mengembangkan bentuk bisnis korporasi modern yang unik dan efisien melebihi Inggris.

Kelahiran, kekuasaan dan dominasi korporasi kapitalis modern Amerika, dicatat O'kelley (2013, 1010) sebagai hasil dari, *pertama*, pertemuan revolusi industri kedua. Revolusi industri kedua di Amerika pada periode antara tahun 1850 dan 1875 mengubah sifat industri dari awalnya di Inggris. Kondisi material industri, yaitu struktur besi dan baja, karet, logam langka, dan produk kimia, bergabung dengan energi baru sumber minyak bumi dan listrik telah mengubah sistem industri. Cara-cara industri lama dikembangkan dengan bahan dan proses baru. Terbuka cara dan proses perakitan dan produksi masal barang konsumsi dan modal sebagai kekuatan kompetisi pasar. *Kedua*, perang saudara Amerika. Perang saudara atau sipil antara utara dan selatan di Amerika berimplikasi terhadap berkembangnya bursa efek New York dengan bisnis korporasi (1010-1011). *Ketiga*, pasar konsumen internal Amerika yang dermawan. Pasca perang sipil masuknya imigran Amerika menciptakan pertumbuhan tenaga kerja dan konsumen baru. *Keempat*, respon pengusaha Amerika terhadap kurangnya pasar yang kompetitif. Terbukanya kota-kota baru dan meningkatnya kebutuhan akan perumahan, pakaian, makan telah memicu ekspansi usaha yang ada dan proses industri untuk menghasilkan produk baru dan lebih efisien (1012-1013).

Berle and Means (1932) berpendapat bahwa aset (harta) perusahaan sebelumnya menjadi bagian yang menyatu dengan sebagian besar petani sebagai pemilik pada saat itu, karena memenuhi tiga fungsi, yaitu kepentingan, kekuasaan dan pengelolaan operasi perusahaan sendiri. Namun demikian, dengan adanya pemisahan kepemilikan dari kontrol, secara tidak langsung ketiga fungsi ini beralih ke tangan manajemen.

Pusat perhatian akuntansi yang sedianya ditujukan pada pemilik, sekarang berpindah kepada korporasi. Dengan demikian, sedianya pemilik merupakan substansi dari DEBs, berganti menjadi korporasi. Artinya, dalam konsep *entity*, korporasi melalui manajemen memiliki kewajiban untuk mempertanggungjawabkan posisi aset dan konsekuensinya kepada pemilik, yang telah menyediakan dana bagi korporasi (Suwardjono, 2005). Hubungan fungsional tersebut dapat dinyatakan dengan persamaan:

$$\text{Aset} = \text{Utang} + \text{Ekuitas}$$

dan merupakan persamaan spesifik dan bukan persamaan aljabar (tidak bisa dibolak-balik secara sembarang) (Suwardjono, 2005; 220). Terlepas dari alasan tersebut, secara matematis, apabila utang dalam persamaan tersebut dipindahkan ke sebelah kiri, maka persamaannya akan sama saja dengan persamaan *proprietary theory*. Sebab, baik konsep *proprietary* maupun konsep *entity*, keduanya memiliki orientasi pada laba sebagai konsekuensi pengukuran dengan fokus aset dan utang (*asset-liability approach*). Laba, dengan demikian menambah aset perusahaan dan secara tidak langsung menambah ekuitas pemilik (*proprietor*) (Kam, 1990; Suwardjono, 2005).

Meskipun telah mengalami perkembangan, konsep *entity* diyakini oleh pendukungnya bisa diaplikasikan pada perusahaan perorangan (*proprietary*), kemitraan, dan bahkan pada organisasi non profit. Pertanyaannya (Kam, 1990; 306) adalah apakah akun-akun dan transaksi harus diklasifikasi dan dianalisis dari sudut pandang korporasi sebagai unit operasi, atau apakah prinsip akuntansi dan prosedur harus diformulasikan dalam istilah (bahasa) kepentingan tunggal, seperti dalam konsep *proprietary*?

Perbedaan sudut pandang akuntansi dalam kedua konsep tersebut, menjadi hambatan untuk mengaplikasikan konsep *entity* pada perusahaan perorangan. Seharusnya bisa, karena konsep *entity* merupakan pengembangan dari konsep *proprietary*. Kemunculan konsep *entity* menandai perubahan model perusahaan dari perseorangan ke korporasi yang ditengarai oleh Zanoni (1998) memunculkan konsepsi baru dari perusahaan yang dianggap sebagai skenario ekonomi baru yaitu, terjalin hubungan antara perspektif institusionalisme³,

³ Institusi merupakan refleksi kehidupan masyarakat dan lingkungannya. Institusi bukan lembaga/institusi dalam artian fisik, melainkan dalam artian yang berhubungan dengan nilai-nilai, norma-norma, kebiasaan serta budaya (Deliarnov, 2007)

manajerial⁴ kapitalisme, dan *entity theory*. Dengan kata lain, berhubungan dengan menyatunya teori organisasi dan perspektif institusional yang memberikan pemahaman manajemen tentang bagaimana memasuki dan mengontrol pasar (Fligstein, 1991).

Dalam konsep *entity*, pemilik menyerahkan seluruh kegiatan ekonomi untuk dikelola oleh manajemen korporasi. Dalam tangan manajemen korporasi, kegiatan produksi dilakukan dengan strategi-strategi tertentu untuk mendapatkan laba (*productions to profit*) (Deliarnov, 2007; 149). Misalnya strategi dominasi pasar dan strategi promosi dan penjualan agresif, yang dilakukan untuk mendongkrak penjualan sebagai ukuran untuk memperoleh laba (Fligstein, 1991). Dengan demikian, laba yang diperoleh selain untuk menjamin kelangsungan korporasi, juga yang tak kalah penting tetap dalam semangat untuk akumulasi kekayaan pemilik (Kam, 1990; Zaroni, 1998; dan Setiabudi dan Triyuwono, 2002).

Dalam mendominasi pasar, manajemen korporasi berperilaku seperti pemangsa (*predator*) yang tidak peduli dengan orang lain. Manajemen korporasi cenderung melakukan kompetisi atau perang harga produk dengan perusahaan kecil, bahkan perang untuk mengontrol pemasok. Tujuannya adalah manajemen korporasi yang menang kompetisi atau perang, sehingga dapat menjamin pasar untuk produknya dan untuk mengontrol barang-barang/bahan baku vital yang dibutuhkan untuk produksinya (Fligstein, 1991; dan Deliarnov, 2007). Lebih lanjut, untuk meningkatkan pertumbuhan perusahaan secara cepat, perusahaan menerapkan strategi agresif promosi dan penjualan, salah satunya adalah memperlakukan bauran produk (*diversifikasi*), yang membawa perusahaan pada penciptaan pasar baru secara nasional dan multinasional (*multinational corporation*) dalam rangka meningkatkan pendapatan dan laba korporasi (Fligstein, 1991).

Hal ini yang semakin menunjukkan perilaku kapitalisme dalam dunia bisnis, dan dalam konsep *entity* merupakan salah satu strategi untuk menyelubungi problem normatif-etis perilaku kapitalisme pemilik dan manajemen. pemilik berada di luar korporasi, sementara manajemen bukan korporasi, sehingga mereka “aman” dari tanggung jawab etis. Padahal yang nyata adalah perilaku kapitalisme manajemen yang menghasilkan laba bagi kemakmuran pemilik. Dengan demikian, memberikan dasar rasionalitas bagi korporasi dengan perilaku kapitalisme manajemen dan distribusi laba kepada pemilik merupakan keputusan dan tindakan yang masuk akal (Setiabudi dan Triyuwono, 2002).

Distribusi laba kepada pemilik yang dipandang masuk akal dalam konsep *entity*, pada dasarnya sama dengan konsep *proprietary*. Kedua konsep ini menempatkan pemilik sebagai satu-satunya orang yang memiliki kepentingan, sebaliknya mengabaikan hubungan sosial dari tujuan perusahaan (Zaroni, 1998). Padahal, dalam kenyataannya kegiatan ekonomi perusahaan tidak hanya berkaitan dengan pemilik, karena bukan satu-satunya *stakeholder*. Ada pihak-pihak lain juga yang turut serta secara langsung atau tidak langsung berkontribusi terhadap operasi perusahaan. Misalnya, manajemen, karyawan, kreditur, pemasok, pemerintah, masyarakat, dan lingkungan alam (Estes, 2005; dan Triyuwono, 2012). Dengan demikian, kedua konsep ini belum memadai untuk menjelaskan transaksi ekonomi yang mewakili para *stakeholders* sehingga memunculkan konsep baru yaitu, *enterprise theory* (Triyuwono, 2012).

4.3. Enterprise Theory

Konsep *enterprise* merupakan pengembangan lebih lanjut dari konsep *proprietary* dan konsep *entity*. Pengembangan ini lebih kepada perluasan penentuan dan pengakuan atas pihak-pihak lain di luar pemegang saham (pemilik modal) sebagai *stakeholders* yang dipandang termasuk memiliki kepentingan terhadap kegiatan ekonomi perusahaan. Misalnya manajemen, karyawan, kreditur, pemasok, pemerintah, masyarakat, dan lingkungan alam (Kam, 1990; dan Suwardjono, 2005).

Pengembangan konsep ini, bisa jadi, upaya menjawab tuntutan-tuntutan dari berbagai pihak terhadap penerapan dua konsep sebelumnya, konsep *proprietary* dan konsep *entity* yang dipandang fokus pada pemegang saham (pemilik) dan mengabaikan hubungan sosial dari tujuan perusahaan. Dari situ, konsep ini menghendaki perusahaan besar (*large corporation*) berfungsi sebagai institusi sosial, mengikat para *stakeholders* dari tujuan perusahaan, sehingga perusahaan memiliki bertanggung jawab sosial (Suwardjono, 2005). *Stakeholders* yaitu, pemegang saham sebagai pemilik perusahaan, manajemen, karyawan, kreditur, pemasok, pemerintah dan masyarakat yang menyediakan sumber daya bagi kegiatan ekonomi perusahaan, sehingga mereka berhak atas distribusi laba perusahaan (Kam, 1990; Suwardjono, 2005).

Para *stakeholders* mengambil keputusan dan tindakan berkaitan dengan transaksi ekonomi perusahaan dan menjadi pusat perhatian akuntansi. Semua akun dan jurnal akuntansi berdasarkan pada *stakeholders*, sehingga perusahaan bertanggung jawab menyajikan informasi keuangan baginya. Perusahaan berfungsi sebagai institusi sosial, dengan demikian, laporan yang relevan untuk menyajikan informasi keuangan adalah laporan nilai tambah laba (*value-added Income*) (Kam, 1990).

Implikasinya, konsep ini dipandang sebagai pelopor terhadap konsep akuntansi sosial yang mengarahkan pada laporan pertanggungjawaban sosial (Kam, 1990). Namun demikian, dalam prakteknya

⁴ Manajerial berhubungan dengan manajer yang memiliki keterampilan (kecakapan dalam menyelesaikan tugas) yang sangat tinggi (KBBI-online)

konsep ini sulit untuk dipraktikkan, karena ruang lingkup dan penerapannya tidak terdefiniskan secara jelas dan tegas (Setiabudi dan Triyuwono, 2002), sehingga tanggung jawab sosial perusahaan dalam laporan keuangan masih bersifat sukarela (*voluntary*) (lihat Mulawarman, 2009; Fajar, 2010).

Hal ini menandakan kalau perusahaan masih tetap menerapkan konsep *entity*, hanya saja dengan mengakomodir tuntutan-tuntutan akan tanggung jawab sosial dengan cara melakukan berbagai kegiatan-kegiatan sosial yang sama sekali tidak dihubungkan dengan tujuan perusahaan, sehingga wajar bila kegiatan-kegiatan sosial tersebut diungkapkan dalam laporan keuangan secara sukarela (lihat Mulawarman, 2009), atau bersifat filantropi (Fajar, 2020).

4.4. *Shariah Enterprise Theory*

Shariah Enterprise Theory (SET) merupakan perluasan dari konsep *enterprise* (Triyuwono, 2012). Konsep *enterprise* dipandang relevan untuk dijadikan basis pengembangan *SET*, dengan alasan konsep itu mengakomodir aspek sosial (*stakeholders*) yang mendasari prinsip dan teknik akuntansi yang menghasilkan tanggung jawab sosial perusahaan (Harahap, 1997), yang merefleksikan nilai keadilan, kebenaran, kejujuran, amanah, dan pertanggungjawaban⁵ (Triyuwono, 2012).

Kelebihan yang dimiliki konsep ini dipandang relevan untuk dijadikan dasar pengembangan *SET*, hanya saja kelemahannya masih bersifat “duniawi” dan belum memiliki konsep tauhid. Oleh karena itu, perlu memasukan konsep tauhid agar konsep *enterprise* benar-benar sesuai dengan syariah (Triyuwono, 2012).

Integrasi konsep tauhid tersebut, memberi dasar kebenaran *SET* yang bersumber dari Allah, Tuhan Yang Maha Esa. Tuhan adalah Pencipta dan Pemilik Tunggal sumber daya yang ada di dunia ini, memberikan kuasa (amanah) kepada manusia (*khalifatullah fil ardh*) untuk mengelola sumber daya yang ada di dunia untuk kesejahteraan manusia dan kelestarian alam. Sehingga dalam konsep *SET stakeholders* baik langsung maupun tidak (*direct and indirect stakeholders*) dipandang berkepentingan dengan kegiatan ekonomi perusahaan sehingga berhak untuk mendapatkan bagian dari laba perusahaan (Triyuwono, 2012).

Perusahaan yang menganut konsep *SET* memiliki amanah untuk mengelola sumber daya yang ada di dunia dengan baik dan benar, sehingga menghasilkan laba. Dengan laba tersebut, perusahaan bertanggung jawab untuk mendistribusikan kepada semua *stakeholders*. Yang menjadi tantangan bagi kita semua adalah apakah perusahaan yang menganut konsep *SET* di Indonesia telah mempraktikkan amanah dan tanggung jawab tersebut?

5. Penutup

Berdasarkan hasil dan pembahasan di atas, maka penulis membuat kesimpulan sebagai berikut: konsep kesatuan usaha tidak hanya terkandung dalam *entity theory*, tetapi juga dalam *proprietary theory*, *enterprise theory* dan *shariah enterprise theory*. Oleh karena itu, materi kuliah akuntansi dikembangkan dengan memuat semua pengetahuan tersebut dan diajarkan kepada mahasiswa. Sehingga, dapat dipahami bahwa, konsep kesatuan usaha dalam setiap teori akuntansi menghasilkan model Perusahaan dan bentuk akuntansi sendiri. Hasil penelitian ini berimplikasi secara teoritis. Secara teoritis, menambah dan memperkaya perbendaharaan konsep kesatuan usaha terkandung dalam beragam teori akuntansi. Konsep kesatuan usaha dapat dijadikan bahan ajar dalam menyusun materi kuliah pada mata kuliah Akuntansi Keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Berle, Adolf A. and Gardiner C. Means. 1932. *The Modern Corporation and Private Property*. UNZ. ORG; Electronic Reproduction Prohibit.
- Bratton, William G. 1989. *The New Economic Theory of the Firm: Critical Perspectives from History*. Stanford Law review Journal, vol. 4, no. 1471-1527.
- Bryer, Rob A. 2000b. *The History of Accounting and the Transition to Capitalism in England. Part two: Evidence*. Accounting Organizations and Society. Vol. 25, No. 4/5, p. 327-381.
- , 2012. *Americanism and Financial Accounting Theory – Part 1: Was America Born Capitalist?* Critical Perspectives on Accounting. Vol. 23, p. 511-555.
- , 2013a. *Americanism and Financial Accounting Theory – Part 2: The ‘Modern Business Enterprise’, America’s Transition to Capitalism, and the Genesis of Management Accounting*. Critical Perspectives on Accounting. Vol. 24, p. 273-318.
- , 2013b. *Americanism and Financial Accounting Theory – Part 3: Adam Smith, the Rise and Fall of Socialism, and Irving Fisher’s Theory of Accounting*. Critical Perspectives on Accounting. Vol. 24, p. 572-615.
- Deliarinov. 2007. *Perkembangan Pemikiran Ekonomi*. PT. RajaGrafindo Persada. Jakarta.
- Estes, Ralph. 2005. *Tyranny of the Bottom Line*. Edisi Bahasa Indonesia. PT. Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.

⁵ Slamet (2001; 26-33) menilai konsep *enterprise* mengandung nilai-nilai tersebut.

- Fajar, Mukti. 2010. *Tanggung-Jawab Sosial Perusahaan di Indonesia. Studi tentang ketentuan CSR pada perusahaan Multinasional, Swasta Nasional, dan BUMN di Indonesia*. Pustaka Pelajar. Yogyakarta.
- Fligstein, Neil. 1991. *The Structural Transformation of American Industry; An Institutional Account of the Causes of Diversification in the Large Firms, 1919-1979. The New Institutionalism in Organizational Analysis*. The University of Chicago Press. Chicago.
- Harahaf, Sofyan Syafri. 1997. *Akuntansi Islam*. Bumi Aksara. Jakarta.
- Haurias, Abraham and Howard Davey . 2009. *Accounting and culture, The case of Solomon Islands*. Pacific Accounting Review. Vol. 21, No. 3, p. 228-259.
- Kam, Vernon. 1990. *Accounting Theory*. Second edition. John Wiley & Sons. New York.
- Mathews, John A. 2011. *Naturalizing capitalism: The next Great Transformation*. Future. Vol. 43, p. 868-879.
- Mulawarman, Aji Dedi. 2009. *Akuntansi Syariah; Teori Konsep dan Laporan Keuangan*. E Publishing. Jakarta.
- O'kelley, Charles. 2013. *The Evolution of the Modern Corporation: Corporate Governance Reform in Context*. Law Review. p. 1001-1050.
- Setiabudi, Hendry Y. dan Iwan Triyuwono. 2002. *Akuntansi Ekuitas; Dalam Narasi Kapitalisme, Sosialisme, dan Islam*. Salemba Empat. Jakarta.
- Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi; Perencanaan Pelaporan Keuangan*. BPF. Yogyakarta.
- Triyuwono, Iwan. 2012. *Akuntansi Syariah; Perspektif, Metodologi dan Teori*. Edisi Kedua. PT. Raja Grafindo Persada. Jakarta.
- Zanoni, Andrea B. 1998. *Genesis of the Entity Theory: an Analysis of the Scientific Context in the United State of Amerika at the beginning of the XX Century*.
- Zed, Mestika. 2008. *Metode Penelitian Kepustakaan*. Yayasan Obor Indonesia. Jakarta.